



## **DECIZIA nr. 114/...2017**

privind contestația depusă de SC X SRL din ..., reprezentată prin dl. av. dr. C și dna. av. Z din Societatea Civilă de Avocați C, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr....../...2016.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr....../...2016, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr....../...2016, respectiv de către AJFP ... – Serviciul EPPJ, cu adresa nr....../...2016, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr....../...2016 asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul social în municipiul ..., ... .., înregistrată în Registrul Comerțului sub nr. ..., având C.I.F. ..., prin administrator B, reprezentată legal de dl. av. dr. C și dna. av. Z din Societatea Civilă de Avocați C, cu domiciliul procesual ales la C - Societate Civilă de Avocați, sediul secundar din ....

Contestația a fost depusă la AJFP ..., fiind înregistrată sub nr....../...2016.

SC X SRL din ... contestă:

- Decizia de impunere nr....../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - TVA suplimentară;

- Raportul de inspecție fiscală nr....../...2016 emis de AJFP ... – Inspecție Fiscală.

- Decizia nr....../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii emisă de AJFP ... – Serviciul EPPJ, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei – accesorii aferente impozitului pe profit;

... lei – accesorii aferente TVA.

Societatea X SRL solicită audierea orală în procedura de soluționare a contestației, precum și accesul la întregul dosar administrativ (inclusiv la documentele primite și utilizate de inspectorii fiscali în legătură cu alte societăți sau cu privire la alte proceduri, penale sau fiscale), în vederea pregătirii audierii prevăzute de art.9 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În ceea ce privește solicitarea SC X SRL de acordare a audierii orale în vederea participării la procedura de susținere orală a contestației formulată, aceasta a avut loc în data de 25.10.2016, susținerile fiind consemnate în minuta ședinței privind

susținerea orală încheiată cu această ocazie și anexată dosarului cauzei.

De asemenea, SC X SRL din ... depune o completare la contestație, completare înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr....../...2016.

Contestația este autentificată, purtând amprenta ștampilei SC X SRL, și semnătura dnei. B, în calitate de administrator, iar completarea la contestație este de asemenea autentificată, purtând amprenta ștampilei Societății Civile de Avocați C și semnătura dlui. av. dr. C la dosarul contestației fiind anexată, în original, împuternicirea avocațială seria ... nr....../2016 din ...2016 pentru dl. av. dr. C și dna. av. Z din Societatea Civilă de Avocați C.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care:

- Decizia de impunere nr....../...2016 emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, a fost comunicată petentei în data de ...2016, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul contestației.

- Decizia nr....../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii a fost emisă de AJFP ... – Serviciul EPPJ, în data de ...2016, iar contestația formulată de SC X SRL din ..., a fost înregistrată la AJFP ..., sub nr. HDG\_REG ../...2016.

Referitor la contestarea de către petentă a Raportului de inspecție fiscală nr. ....2016, se rețin următoarele:

**În drept**, Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

Art.93 *“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

*(...) (2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);*

*b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

Art.131 *“Rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.*

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)*

*(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;*

*b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;*

*c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.*

*(5) Deciziile prevăzute la alin.(4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.*

*(6) Deciziile prevăzute la alin.(4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art.47.”*

Din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că, creanțele fiscale se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede expres că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art.272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent*

*5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul - verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.(...)”.*

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr..../...2016, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr..../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, la baza emiterii acesteia de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, stând Raportul de inspecție fiscală nr..../...2016.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe asupra contestației.

## **I. Prin contestația formulată de SC X SRL din ..., petenta susține următoarele:**

### **I.1. Referitor la obiectul contestației;**

Pentru a preveni formalizarea excesivă a contestației, societatea X SRL indică faptul că înțelege să conteste toate obligațiile fiscale stabilite în sarcina societății, expunând în acest sens argumente de natură procedurală și argumente de fond care pot conduce la soluția anulării integrale a deciziei de impunere și respectiv la soluția constatării nelegalității raportului de inspecție fiscală.

Pentru a înlătura orice dubiu semantic sau juridic, societatea X SRL indică faptul că înțelege să conteste, nominal, următoarele sume:

- Impozit pe profit: debit principal ... lei; de asemenea, a fost stabilită o diferență de impozit pe profit pentru anul 2013 în sumă de ... lei nedeclarată de societate urmare a calculării și declarării eronate a impozitului pe profit.

- Taxă pe valoarea adăugată: debit principal ... lei.

În măsura în care în sarcina societății se vor stabili obligații fiscale accesorii, societatea înțelege să conteste și aceste obligații fiscale. Petenta arată că va formula în scris un punct de vedere imediat ce eventualele decizii privind stabilirea unor obligații fiscale accesorii îi vor fi comunicate.

### I.2. Referitor la solicitare de audiere orală în procedura de soluționare a contestației;

În conformitate cu noile dispoziții procedurale, aplicabile de la 01.01.2016, societate a X SRL solicită fixarea unui termen pentru audierea orală, în procedura de soluționare a contestației. Societatea pretinde ca acest termen să fie fixat după ce s-a asigurat accesul la întregul dosar administrativ (inclusiv la documentele primite și utilizate de inspectorii fiscali în legătură cu alte societăți sau cu privire la alte proceduri, penale sau fiscale). Petenta apreciază că doar într-o asemenea situație va putea expune, cu prilejul audierii orale, toate argumentele sale.

### I.3. Referitor la solicitare de acces la dosarul administrativ, în vederea pregătirii audierii prevăzute de art. 9 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală;

În conformitate cu jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (afacerea Solvay c. Comisia), societatea X SRL solicită să-i fie permis accesul la dosarul administrativ, pentru a-și putea configura pe deplin observațiile cu privire la activitatea de inspecție fiscală. În acest sens, poziția petentei are la bază hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în afacerea Solvay c. Comisia [*petenta face trimitere la Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din data de 25 octombrie 2011, în afacerea C-109/10 P*].

Pe scurt, în această afacere Comisia Europeană a decis să emită pe seama societății Solvay o decizie de amendare a acestei societăți cu suma de 20 de milioane de euro pentru presupuse încălcări a regulilor concurenței. Acțiunea societății Solvay a fost respinsă de către Tribunalul de Primă Instanță. În cadrul recursului promovat în fața Curții de Justiție a Uniunii Europene, societate a Solvay a invocat printre altele și încălcarea dreptului la apărare, respectiv faptul că societății nu i s-a permis de către Comisia Europeană dreptul de acces la toate informațiile relevante pe care autoritatea europeană le-a avut în vedere cu ocazia emiterii deciziei de amendare, astfel că societatea a fost în imposibilitate de a-și formula o apărare de calitate.

Prin hotărârea pronunțată la data de 25.10.2011, Marea Cameră a instanței europene a arătat că aspectele invocate de către societate a Solvay se încadrează în ceea ce generic se poate denumi "dreptul de acces la dosar". Curtea a explicat din nou că dreptul la apărare este un principiu fundamental al dreptului european, că în lumina acestui principiu o autoritate publică, care urmează să emită o decizie defavorabilă în dauna unui particular, trebuie să îi permită acestuia dreptul de acces la întreg dosarul administrativ pentru a putea studia veridicitatea și relevanța informațiilor din respectivul dosar. De asemenea, Curtea a subliniat că încălcarea acestui drept nu poate fi suplinită prin dreptul de acces la dosar în cadrul unei

proceduri jurisdicționale. Totodată, s-a arătat că nu este necesar să se arate că prin dreptul de acces la dosar în procedura administrativă aceasta ar fi avut un rezultat diferit, ci doar faptul că particularul și-ar fi putut construi apărarea pe baza elementelor cuprinse în respectivul dosar administrativ.

Societatea X solicită să i se pună la dispoziție dosarul administrativ al inspecției fiscale, pentru a putea înțelege toate acuzațiile care i se aduc și pentru a putea combate toate argumentele și toate probele de care înțeleg să se folosească inspectorii fiscali.

Întrucât organele fiscale și organele de soluționare a contestațiilor pretind, în multe cazuri, faptul că nu știu ce documente să furnizeze contribuabilului, petenta reamintește faptul că la nivel european sunt recunoscute atât dreptul la apărare, cât și dreptul la o bună administrare, ca veritabile principii ale dreptului european. Prin urmare, accesul la dosarul administrativ este și el recunoscut, în favoarea contribuabilului. Spre pildă, legislația și jurisprudența franceză au stabilit faptul că se aduc la cunoștința contribuabilului, la solicitarea acestuia:

- Procedura prin care au fost obținute aceste documente și temeiul juridic al acestei proceduri (ex. control inopinat, control încrucișat, control antifraudă, procedură de cooperare);
- Identitatea terților față de care s-a desfășurat procedura (autorități fiscale străine, autorități judiciare competente);
- Natura documentelor, adică suportul informațiilor utilizate (documente administrative, procese-verbale, facturi, contracte etc.) [*petenta face trimitere pentru detalii, a se vedea Karim Sid Ahmed, Droits fondamentaux du contribuable et procedures fiscales, Ed. L'Harmattan, Paris, 2007, vol. II, p.151*].

În cazul în care se refuză accesul la dosarul administrativ, societatea își va completa poziția procesuală în fața instanței de judecată, după ce fiscalul va pune la dispoziția instanței dosarul administrativ.

#### I.4. Referitor la nerespectarea dreptului la apărare la finalul inspecției fiscale. Excepția lipsei audierii;

În speță, după cum menționează chiar inspectorii fiscali, proiectul raportului de inspecție fiscală a fost înmănat reprezentantului societății la data de 01.06.2016, iar data fixată pentru discuția finală a fost 02.06.2016. Prin urmare, societatea nu a beneficiat de un termen de 5 (cinci) zile lucrătoare pentru a-și pregăti obiecțiunile. Este illogic să i se pretindă contribuabilului să exprime un punct de vedere complet, în deplină cunoștință de cauză, atunci când remiterea proiectului raportului de inspecție fiscală și discuția finală (discuție care, în opinia fiscalului, ar echivala cu audierea obligatorie prevăzută de art. 9 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală) sunt simultane. Cu alte cuvinte, în speță nu a existat o audiere în sensul art.9 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind incidentă astfel excepția lipsei audierii, cu consecința nulității deciziei de impunere ... / ...2016.

În același sens, petenta învederează și faptul că lipsa audierii este probată de lipsa oricăror mențiuni din cuprinsul deciziei de impunere referitoare la audiere, deși aceste mențiuni erau obligatorii, conform art. 46 alin. (2) lit.j) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală. Prin urmare, din moment ce nu s-a menționat nimic în cuprinsul deciziei de impunere, petenta apreciază că acest lucru s-a întâmplat

întrucât echipa de inspecție fiscală nu a procedat efectiv la audiere. Desigur, petenta acceptă și proba contrară, în condițiile în care fiscul oferă înregistrări audio sau înregistrări video ori un proces-verbal în care să se consemneze rezultatele audierii, pentru a se putea verifica dacă audierea a avut loc sau nu. Standardul acestei probe este exact acela pe care inspectorii fiscali l-au aplicat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală: din moment ce nu se face proba audierii efective, este cert faptul că audierea nu a existat și prin urmare simplele afirmații ale inspectorilor fiscali, care nu și-au dovedit nevinovăția, nu pot produce efecte juridice.

**I.5. Referitor la necompetența Administrației Județene a Finanțelor Publice ... pentru efectuarea inspecției fiscale la contribuabilul X SRL;**

Conform prevederilor Ordinului președintelui ANAF nr. 375/2009 (act administrativ normativ nepublicat în Monitorul Oficial), până la data de 31.07.2013 inspecția fiscală putea fi efectuată doar de către fostele direcții fiscale organizate la nivel județean, de pildă în cazul de față fosta DGFP .... La data de 01.08.2013, ca urmare a reorganizării ANAF, conform prevederilor art. 23 din HG nr. 520/2013, atribuțiile fostelor direcții fiscale județene au fost preluate de noile direcții regionale fiscale, spre exemplu în cazul în speță fiind vorba despre DGRFP Timișoara.

Prin urmare, inspecția fiscală putea fi efectuată în mod legal doar de către DGRFP Timișoara, organ ierarhic superior AJFP ..., având în vedere faptul că și la acest moment Ordinul președintelui ANAF nr. 375/2009 este un act administrativ normativ în vigoare. Așadar, din moment ce chestiunea competenței materiale a organului fiscal este o problemă de ordine publică, sancțiunea care se impune asupra inspecției fiscale și a actelor de inspecție fiscală subsecvente este nulitatea, deoarece nu poate fi admis aspectul că un organ ierarhic inferior să exercite competențele unui organ ierarhic superior.

Din analiza documentelor care i-au fost puse la dispoziție, societatea X SRL nu a observat vreun document care să ateste delegarea competenței pentru efectuarea inspecției fiscale, de la nivelul DGRFP Timișoara către AJFP .... Având în vedere că un asemenea act de delegare a competenței trebuia să fie obligatoriu comunicat contribuabilului (art.7 din Ordinul președintelui ANAF nr. 767/2016), petenta apreciază că delegarea nu s-a făcut niciodată și își menține concluzia, în sensul că decizia de impunere fiscală este nulă, iar raportul de inspecție fiscală nelegal. De altfel, inclusiv din analiza raportului de inspecție fiscală rezultă faptul că inspecția a fost efectuată fără niciun act de delegare de competență.

**I.6. Referitor la chestiunile de fond;**

**I.6.1. Referitor la Observații generale asupra obligațiilor fiscului decurgând din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene și jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului;**

În legătură cu acest aspecte, petenta reține că merită prezentată jurisprudența relevantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene. Astfel, prin hotărârile pronunțate în afacerile conexe Optigen, Fulcrum Electronics și Bond House Systems [*petenta face trimitere la Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din data de 12.01.2006, în afacerile conexe C-354/03, C-355/03 și C-484/03*], respectiv în afacerile conexe Axel Kittel și Recolta Recyling [*petenta face trimitere la Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din data de 6.07.2006, în afacerile*

*conexate C-439/04 și C-440/04*], instanța de contencios european a decis că dreptul de deducere al TVA al unei persoane nu poate fi refuzat pe motiv că în lanțul din care tranzacția face parte o altă tranzacție anterioară sau subsecventă este viciată de fraudă, fără ca persoana impozabilă să fi putut în mod obiectiv să afle că este vorba despre o fraudă în materie de TVA. De asemenea, dreptul de deducere nu poate fi refuzat pe motiv că pentru operațiunea anterioară sau ulterioară de pe lanțul tranzacțiilor TVA nu a fost virat la bugetul de stat.

În raport de jurisprudența mai recentă a Curții de Justiție a Uniunii Europene, se poate observa că instanța de drept european a păstrat aceeași linie de gândire pe această temă. Astfel, în afacerea Bogusław Juliusz Dankowski împotriva Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi [*petenta face trimitere la Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din data de 22.12.2010, în afacerea C-438/09*], instanța europeană a arătat că dreptul de deducere a TVA nu poate fi refuzat pe motiv că furnizorul bunurilor/serviciilor nu era o persoană înregistrată în scopuri de TVA, atât timp cât există o factură prin care să poată fi identificat emitentul facturii în cauză.

Prin hotărârile pronunțate ulterior în afacerile Mahagében Kft împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága și Péter Dávid împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága [*petenta face trimitere la Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din data de 21.06.2012, în afacerile conexate C-80/11 și C-142/11*], instanța europeană a reluat ideile expuse în afacerile conexate Optigen, Fulcrum Electronics și Bond House Systems, respectiv afacerile conexate Axel Kittel și Recolta Recycling, adăugând în plus faptul că dreptul de deducere al TVA nu poate fi refuzat pe motiv că nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112/CE pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite.

În afacerea Bonik EOOD împotriva Direktor na Direktsia “Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” - Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite [*petenta face trimitere la Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din data de 6.12.2012, în afacerea C-285/11*], Curtea de Justiție a Uniunii Europene a reluat ideile expuse prin hotărârile din cauzele Optigen, Fulcrum Electronics și Bond House Systems, respectiv cauzele Axel Kittel și Recolta Recycling, iar în afacerea Gábor Tóth împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága [*petenta face trimitere la Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din data de 6.09.2012, în afacerea C-324/11*], instanța de contencios european a explicat aspectul că dreptul de deducere al TVA nu poate fi refuzat pe motiv că furnizorul persoanei în cauză nu mai deținea autorizările impuse de către dreptul intern pentru a livra bunuri/presta servicii sau pe motiv că acesta nu a declarat la autoritățile naționale competente lucrătorii pe care îi folosea respectivul furnizor.

De asemenea, în cauze mai vechi, prin hotărârile din afacerile Albert Collee [*petenta face trimitere la Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din data*

de 27.09.2007, în afacerea C-146/051] și EcotradeSpa [petenta face trimitere la Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din data de 8.05.2008, în afacerile conexe C-95/07 și C-96/07], Curtea de Justiție a Uniunii Europene a arătat că susține efortul statelor membre de a combate evaziunea fiscală, însă statele membre nu trebuie să impună particularilor condiții care depășesc ceea ce este rezonabil și la îndemâna acestora pentru a verifica existența unui mecanism fraudulos, în vederea respectării principiului proporționalității.

În planul dreptului național, unde jurisprudența instanței europene este obligatorie conform art. 148 alin. (2) și alin. (4) din Constituția României, petenta susține că poate afirma că jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene a fost receptată în mod pozitiv de către secția de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin decizia civilă nr. 7217 din data de 12.11.2013, pronunțată în dosarul nr. 1059/54/2011. De asemenea, o soluție identică cu cea de la instanța supremă a fost pronunțată de către secția a II-a civilă de contencios administrativ și fiscal a Curții de Apel Pitești, prin decizia civilă nr. 3653/29.09.2014.

În concluzie, după cum se poate observa, jurisprudența instanței europene și a instanțelor naționale este în sensul că organul fiscal trebuie să probeze implicarea activă și conștientă a unei persoane într-un mecanism fraudulos.

Poziția societății X SRL este în sensul că, acuzațiile privind caracterul nereal al operațiunilor economice sunt false și nesustinite de probe, iar sancțiunile aplicate contravin interpretării Curții de Justiție a Uniunii Europene în materie de TVA. Strict pe chestiunile ce i-au fost imputate, petenta citează din hotărârile Curții de Justiție, în speranța că echipa de inspecție fiscală va citi și înțelege efectele unor asemenea hotărâri (petenta citează mai jos hotărârea din 21 iunie 2012 / în afacerile reunite C-80/11, Mahageben și respectiv C142/11/ Péter Dávid, respectiv de la pct. 36 la pct 50 - Cu privire la întrebările adresate în cauza C-142/11, respectiv de la pct. 51 la pct 66 - Cu privire la întrebările adresate în cauza C-80/11

Petenta, în ceea ce privește acuzațiile, grave și false, ale inspectorilor fiscali, amintește faptul că, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (11) NCF, în domeniul taxei pe valoarea adăugată, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene. Petenta înțelege să invoce, în apărare, hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 22 octombrie 2015 în afacerea C-277/14, PPUH, atrăgând atenția echipei de inspecție fiscală asupra prevederilor art. 11 alin. (11) NCF și respectiv art. 148 alin. (2) și (4) din Constituția României. Pentru o completă edificare, petenta citează paragrafele relevante din hotărârea Curții, de la pct. 25 la pct.53.

Petenta face trimitere și la o hotărâre a Curții Europene a Drepturilor Omului din 22 ianuarie 2009, în afacerea Bulves AD c. Bulgaria, în care s-a precizat expres faptul că, atunci când o societate își îndeplinește propriile obligații declarative în materie de TVA, refuzul recunoașterii dreptului de deducere al TVA echivalează cu o violare a dreptului la respectul proprietății. Mai mult, la par.69 și 70 din hotărârea pronunțată la data de 22 ianuarie 2009, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a precizat:

- societatea reclamantă nu are nicio prerogativă de monitorizare, control sau de asigurare a respectării, de către un partener comercial, a obligațiilor în materie de întocmire a documentelor, raportare și plată a TVA. Prin urmare, Curtea a considerat că societatea reclamantă a fost plasată într-o poziție dezavantajoasă, în sensul că nu a



avut nicio certitudine privind deducerea TVA, deși și-a îndeplinit obligațiile proprii, întrucât dreptul de deducere era dependent de evaluarea organelor fiscale asupra gradului de îndeplinire a obligațiilor în materie de TVA de către alți participanți.

- Curtea consideră de asemenea că, în absența oricărei indicații privind participarea efectivă sau cunoașterea de către societatea reclamantă a existenței unui mecanism fraudulos în materie de TVA, autoritățile naționale care refuză exercitarea dreptului de deducere al TVA pentru contribuabilul inocent au depășit ceea ce este rezonabil și au violat astfel dreptul de proprietate al societății reclamante.

Prin urmare, societatea X SRL se opune de plano oricărei recalificări sau interpretări a efectelor tranzacțiilor desfășurate, în lipsa oricăror probe privind o culpă a societății noastre, apreciind că acest comportament al fiscoi reprezintă o încălcare a dreptului de proprietate al societății, consacrat de art. 1 din Protocolul adițional nr. 1 al Convenției Europene a Drepturilor Omului.

Petenta observă faptul că această jurisprudență, deși obligatorie pentru organele fiscale, nu a fost aplicată. Practic, echipa de inspecție fiscală, cu încălcarea prevederilor art. 148 alin. (2) și (4) din Constituția României a ales să ignore jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene tocmai pentru că aceasta conducea la o soluție contrară, iar obligațiile fiscale suplimentare nu mai puteau fi stabilite.

#### I.6.2. Referitor la observații punctuale cu privire la susținerile inspectorilor fiscali din cuprinsul raportului de inspecție fiscală;

Petenta reține că, în ceea ce privește fondul obligațiilor fiscale, societatea contestatoare este acuzată de echipa de inspecție fiscală că s-a antrenat în operațiuni comerciale fictive în relație cu diverși parteneri comerciali de ai săi.

În ceea ce privește societate a SC A... SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în jurnalul de cumpărări, balanța de verificare și decontul de TVA pe luna ianuarie 2011 factura nr.../...2010 emisă de SC A... SRL, reprezentând contravaloarea închirierii utilajelor în valoare totală de ... lei, din care baza impozabilă ... lei și TVA aferentă în valoare de ... lei. Societatea este radiată începând cu data de 6.12.2010. SC A... SRL era activă în anul 2010, perioada în care a colaborat cu SC X SRL. În acest sens, se menționează că societatea este radiată începând cu data de 6.12.2010, însă factura emisă în virtutea raporturilor contractuale cu petenta datează din 29.11.2010. Cu toate acestea, organele fiscale recunosc că petenta și-a îndeplinit obligațiile legale raportat la tranzacțiile efectuate cu această societate: *“Menționăm că societatea verificată a declarat prin Declarația informativă 0394 depusă pe semestrul I 2011 valoarea acestei achiziții, însă partenerul SC A... SRL nu a declarat nicio livrare către SC X SRL în anul 2010 (când a fost emisă factura), aceasta nedepunând pe semestrul” 2010 Declarația 394.”*

În ceea ce privește relația cu societate a SC C... SRL, se precizează că, în luna octombrie 2011, petenta a înregistrat în jurnalele de cumpărări, balanțele de verificare și deconturile de TVA achiziții de la SC C... SRL, contravaloarea a patru facturi în valoare totală de ... lei din care bază impozabilă ... lei și TVA deductibilă în sumă de ... lei. Achizițiile în sumă de ... lei înscrise în facturile emise de SC C... SRL reprezintă lucrări de reparații drumuri comunale efectuate în comuna T..., sat I... și comuna B... și au fost înregistrate în contul 628 - Cheltuieli privind serviciile executate de terți. Organele de inspecție fiscală precizează că societatea era radiată începând cu data de 8.11.2011 și că aceasta nu și-a îndeplinit obligațiile fiscale în

mod corespunzător. Cu toate acestea, toate facturile la care se face referire în raportul de inspecție fiscală au fost emise în luna octombrie 2011, moment la care societatea SC C... SRL era activă.

În concret, aceeași problemă se invocă de către organele fiscale și în ceea ce privește raporturile contractuale cu societățile SC R... P... SRL, SC A... A... SRL și T... C... SRL: aceste societăți sunt radiate la acest moment.

Ceea ce organele de inspecție fiscală nu par să ia în calcul este faptul că, la momentul derulării raporturilor contractuale, aceste societăți la care se face referire în raportul de inspecție fiscală nu erau radiate, iar petentei nu i se poate imputa vreun comportament culpabil prin raportare la acest aspect. Mai mult decât atât, faptul că s-au efectuat plăți ulterior radierii acestor societăți, în temeiul unor facturi care au fost în mod valabil emise, petenta nu consideră că este un aspect care să atragă refuzul acordării dreptului de deducere al TVA.

Nu de puține ori echipa de inspecție fiscală afirmă aspectul că facturile primite de către societatea contestatoare de la diverși parteneri contractuali ar consemna operațiuni fictive, aspect care ar rezulta fără putință de tăgadă din cuprinsul mai multor procese-verbale emise de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF ....

Echipa de inspecție fiscală a “omis” să precizeze care este textul legal ce permite organelor de control antifraudă să interpreteze și să aplice legislația fiscală, adică cu alte cuvinte să realizeze inspecția fiscală. Constatarea aspectului dacă o factură fiscală consemnează sau nu o operațiune fictivă reprezintă în realitate o activitate de aplicare a legislației fiscale care se poate realiza doar în cuprinsul unei activității de inspecție fiscală. Din cunoștințele petentei, în mod legal, echipele de control antifraudă nu au o asemenea competență, aceasta fiind atributul exclusiv al echipelor de inspecție fiscală. Astfel, prezenta echipă de inspecție fiscală avea obligația de a administra ea însăși probe în baza cărora să verifice aspectul dacă facturile fiscale primite de către societatea contestatoare consemnează sau nu operațiuni fictive, nu de a se baza pe concluziile unei entități administrative fără personalitate juridică, care legal nu are un asemenea atribut.

Prin urmare, în cazul facturilor fiscale despre care echipa de inspecție fiscală apreciază că ar consemna operațiuni fictive, fundamentat pe informațiile care parvin din cuprinsul procesului-verbal de control antifraudă, echipa de soluționare a contestațiilor trebuie să revizuiască motivația expuse de către echipa de inspecție fiscală, în sensul admiterii aspectului că respectivele facturi fiscale consemnează operațiuni economice reale. Mai departe, un alt aspect interesant care trebuie să fie analizat de către echipa de soluționare a contestațiilor vizează modul în care echipa de inspecție fiscală încearcă să insinueze că societatea contestatoare ar fi participat la un circuit economic fictiv. În esență, în cazul relațiilor comerciale cu toți partenerii săi, societății i se impută următoarele seturi de acuzații:

- Partenerii comerciali ai societății nu și-au îndeplinit în mod corect obligațiile declarative, contabile și de plată față de bugetul de stat;
- Partenerii comerciali ai societății au fost radiati;

Petenta susține că motivația sa este valabilă, mutatis mutandis, atât în ceea ce privește impozitul pe profit, cât și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește obligațiile punctuale, petenta nu poate să nu remarce faptul că raportul de inspecție fiscală nu clarifică o chestiune esențială: Care sunt argumentele și probele ce dovedesc implicarea societății X SRL într-un mecanism de

fraudă fiscală? Ori de câte ori societatea pune această întrebare i se răspunde doar în clișee, preluate din alte lucrări, care insistă asupra culpabilității societăților partenerere. Cu alte cuvinte, nu se pune problema răspunderii dovedite a societății X sau a reprezentanților acestei societăți, ci doar se pretinde faptul că alte societăți ar fi efectuat manopere dolosive.

În vederea soluționării contestației, petenta apreciază că este deosebit de important să fie clarificate și următoarele chestiuni, sens în care solicită echipei care va gestiona soluționarea contestației să ia măsurile corespunzătoare:

- Este reală împrejurarea că fiscalul nu a stabilit obligații fiscale în sarcina partenerilor comerciali considerați frauduloși?
- Este reală împrejurarea că fiscalul nu a luat măsuri asigurătorii față de bunurile și resursele financiare ale partenerilor comerciali considerați frauduloși?
- Este reală împrejurarea că inspecția fiscală la societatea X a fost declanșată pentru simplul motiv că avea relații comerciale cu societăți de la care fiscalul nu a putut recupera niciun leu?
- Este reală împrejurarea că niciuna dintre societățile în discuție nu a făcut obiectul unei proceduri penale la capătul căreia să se fi angajat răspunderea penală a societății și să se fi stabilit cu certitudine existența unor raporturi fiscale frauduloase cu societatea X SRL?

De asemenea petenta arată că își menține în totalitate observațiile sale, înscrise în punctul de vedere transmis prin raportare la proiectul raportului de inspecție fiscală, apreciind că obiecțiunile formulate nu au fost analizate corespunzător de către echipa de inspecție fiscală.

Petenta valorizând principiul de drept roman *accessorium sequitur principale*, subsecvent anulării deciziei de impunere, solicită și anularea deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii, apreciind că acestea sunt în mod vădit nedatorate.

Pentru toate aceste motive petenta solicită admiterea contestației, așa cum aceasta a fost formulată.

#### I.7. Referitor la completarea argumentației în vederea susținerii orale a contestației cu privire la problema necesității sau nu a suspendării soluționării contestației, după cum urmează:

Petenta invocă art.277 alin.(1) lit.a) din Codul de procedură fiscală (corespondentul art. 214 alin (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală), organul de soluționare a contestației formulate cu privire la un act administrativ fiscal poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

Acest text vizează o situație de excepție (după cum s-a reținut în Decizia nr. 56/2013 a Curții Constituționale), însă, din păcate, practica organelor fiscale transformă această excepție în regulă, aplicând dispozițiile mai sus citate și în ipoteze în care suspendarea nu se justifică.

Astfel, după cum s-a conturat în jurisprudență [petenta face trimitere la Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal, Decizia nr. 4398 din 19 octombrie 2010; Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de Contencios

Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 1925 din 10 aprilie 2014], pentru a se dispune suspendarea soluționării contestației în temeiul art. 277 alin. (1) lit. a din Codul de procedură fiscală, este necesar să fie îndeplinite următoarele condiții:

- a) organul fiscal care a efectuat activitatea de control să fi sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni;
- b) presupusa infracțiune cu privire la care s-a efectuat sesizarea să aibă o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;
- c) prin dispunerea suspendării să nu se aducă atingere dreptului la un proces echitabil, din perspectiva duratei rezonabile a procedurii precum și a dreptului de acces la justiție.

În rândurile următoare petenta face referi punctual la fiecare condiție enumerată:

#### 1. Cu privire la condiția a):

Această condiție se deduce chiar din formularea articolului 277 alin. (1) lit. a din Codul de procedură fiscală, care prevede expres că suspendarea se poate dispune *“(...) atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni (...)”*

Așadar, suspendarea nu se poate dispune atunci când organele penale s-au sesizat din oficiu sau au fost sesizate de alte organe decât cele care au efectuat activitatea de control fiscal.

Astfel, practica Înaltei Curți de Casație și Justiție tinde să cenzureze măsura suspendării soluționării contestației dispusă cu exces de putere, în situații în care organul care a efectuat inspecția fiscală nu a fost cel care a sesizat organele penale cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

În opinia instanței Supreme [petenta face trimitere la Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal, Decizia nr. 4398 din 19 octombrie 2010], conform dispozițiilor art. 214 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală, *“suspendarea soluționării contestației pe cale administrativă se poate dispune în situația în care organul fiscal care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă, iar nu și în ipoteza în care organul de urmărire penală a solicitat organului fiscal să efectueze un control cu privire la anumite operațiuni fiscale, fără a oferi precizări suplimentare.”*

Această concluzie a fost reluată de către instanța Supremă și prin Decizia nr. 811 din 13 februarie 2009.

#### 2. Cu privire la condiția b):

A doua condiție, extrem de controversată, se referă la necesitatea ca presupusa infracțiune cu privire la care s-a efectuat sesizarea să aibă o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

Petenta arată că a observat cu regret că, în practică, organul de soluționare a contestațiilor oferă o interpretare abuzivă art.277 alin.(1) lit.a) din Codul de procedură fiscală: ori de cât ori organul administrativ fiscal procedează la sesizarea organelor penale cu privire la constatarea unor presupuse infracțiuni (ulterior inspecției fiscale), acesta dispune totodată și suspendarea soluționării contestației.

Cu alte cuvinte, în interpretarea organului fiscal, în astfel de cazuri suspendarea soluționării contestației fiscale este obligatorie, nicidecum facultativă.

Or, legiuitorul a prevăzut în mod expres că suspendarea este facultativă și se poate dispune doar atunci când se constată că presupusa infracțiune cu privire la care s-a efectuat sesizarea are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

Astfel, organul de soluționare a contestațiilor beneficiază de un drept de apreciere asupra oportunității suspendării contestației. Având în vedere că aprecierile asupra oportunității pot da naștere la abuzuri din partea organelor administrative, acestora le revine obligația de a motiva în mod concret și serios soluția pe care o adoptă pentru a putea oferi instanței de contencios elemente în baza cărora să poată aprecia dacă este vorba despre un abuz sau nu.

În opinia petentei, în situația în care se dispune suspendarea soluționării contestației organul de soluționare a contestațiilor trebuie să arate care sunt elementele concrete care trebuie clarificate în procedura penală, fără de care este în imposibilitatea de a soluționa latura fiscală a problemei.

Totodată, organul fiscal trebuie să arate cine este presupusul subiect activ al infracțiunii de evaziune fiscală cu privire la care s-a efectuat sesizarea și dacă această infracțiune are o legătură certă cu soluția care urmează să fie dată în procedura fiscală. Doar raportat la aceste elemente se va putea verifica de către instanță caracterul abuziv ilegal al soluției de suspendare.

În susținerea opiniei exprimate, petenta facem trimitere la jurisprudența relevantă a instanțelor naționale [petenta face trimitere la Curtea de Apel Bacău, Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, Sentința nr. 1/2016; Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal, Decizia 574 din 7 februarie 2014], reluând punctual argumentele edificatoare.

În plus, petenta consideră că dacă organul fiscal a putut determina obligații fiscale în sarcina contribuabilului, prin emiterea deciziei de impunere contestate, fără a aștepta o soluție a organului penal cu privire la presupuse infracțiuni care vizează elemente referitoare la respectivele obligații fiscale, se poate proceda și la soluționarea contestației formulate de către contribuabil, fără a se aștepta finalizarea procedurii penale.

Așadar, dacă organul fiscal a dispus de probele necesare pentru a stabili obligațiile fiscale, cu certitudine aceleași probe sunt suficiente pentru a se proceda și la soluționarea contestației, concluzie reținută de altfel și de instanțele de judecată [petenta face trimitere la Curtea de Apel Bacău, Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, Sentința nr. 1/2016; Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de Contencios Adminisitrativ și Fiscal, Decizia nr.4811 din 12 decembrie 2014.

Această absurditate a situației create prin suspendarea soluționării contestației a fost sesizată și în doctrină [petenta face trimitere la Daniel Urdescu, Inadvertențe între contencios și penal. Considerente legate de aplicarea interdisciplinară a legislației în raporturile de drept fiscal, articol disponibil online pe site-ul [www.juridice.ro](http://www.juridice.ro)].

În tot acest timp, contribuabilul se află în situația în care este expus unei executări silite, demarate în urma unei decizii de impunere care nu poate fi contestate în fața instanței până la momentul soluționării contestației, desigur, ulterior soluționării procedurii penale. Nici măcar soluția intermediară a suspendării deciziei

de impunere dispusă în temeiul art. 15 din Legea nr. 554/2004 nu îl poate “adăposti” de o eventuală executare silită, dacă acțiunea în anulare promovată urmează să fie respinsă. Soluția respingerii va conduce automat la pierderea beneficiului suspendării, invalidând practic raționamentul în baza căruia legiuitorul a adoptat art. 15 din Legea nr. 554/2004.

Raportat la aceste elemente, rezultă în mod evident că soluția de suspendare trebuie să fie motivată, pentru a se permite controlul judiciar, în sensul de a se stabili dacă suspendarea a fost sau nu emisă cu exces de putere, în sensul art.2 alin. (1) lit. n) din Legea nr. 554/2004.

### **3. Cu privire la condiția c):**

#### **3.1. Durata excesivă a procedurilor. Termen rezonabil.**

Petenta arată că pentru a se determina caracterul legal al suspendării soluționării contestației, este necesar să se verifice, suplimentar condițiilor deja prezentate, dacă prin suspendare se aduce atingere principiului celerității procedurii jurisdicționale care, fără niciun dubiu, este o exigență a statului de drept.

Este de notorietate faptul că practicile administrative și judiciare trebuie să evite durata nerezonabilă a procedurilor, motiv pentru care litigiile trebuie să fie soluționate într-un termen optim și previzibil pentru a se garanta efectivitatea dreptului analizat. Altfel spus, celeritatea participă la această efectivitate, fiind garantată de art. 21 alin. (3) din Constituție, art. 17 din Legea nr. 554/2004, art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului. Totodată, atât organele fiscal, cât și instanțele trebuie să aibă în vedere justul echilibru între interesul public și drepturile ori interesele legitime private ale destinatarului actului, în condițiile în care soluția adoptată de autoritatea de soluționare a contestației nu trebuie să depășească ceea ce este necesar și rezonabil pentru atingerea scopului propus, respectiv acela de a evita pierderile la bugetul de stat.

Petenta observă că Înalta Curte de Casație și Justiție, investită în diverse spețe cu analizarea legalității măsurii de suspendare a soluționării contestației, dispuse în temeiul art. 214 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală a procedat la verificarea respectării principiului celerității, cenzurând deciziile emise cu încălcarea acestuia [petenta face trimitere la Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr.1925 din 10 aprilie 2014]. Așadar, acest test trebuie cu certitudine realizat, pentru ca soluția pronunțată în final să fie una legală și temeinică. Cu titlu de exemplu, petenta citează argumente valorificate de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. 3939 din 4 octombrie 2014.

#### **3.2. Durata excesivă a procedurilor. Termen rezonabil.**

Suspendarea soluționării contestației pe o perioadă nerezonabilă poate conduce implicit și la încălcarea dreptului de acces la justiție, având în vedere faptul că orice acțiune în anularea deciziei de impunere contestate va fi respinsă ca prematură/inadmisibilă, cât timp organul fiscal nu se va pronunța cu privire la fondul contestației formulate.

Petenta susține că opinia sa a fost împărtășită de către Înalta Curte de Casație și Justiție care, pronunțându-se într-o speță relevantă cu privire la problema de drept analizată, a reținut următoarele (raportat la perioada de timp îndelungată în care nu s-a finalizat procedura penală, precum și la informațiile de care dispunea deja organul fiscal la momentul suspendării soluționării contestației): “*în condițiile în care*

*controalele derulate de organele fiscale au oferit suficiente elemente factuale de natură a contura realitatea/fictivitatea operațiunilor economice derulate de recurentă, acestea nu mai pot invoca înrăurirea hotărâtoare a unei presupuse infracțiuni, fiind în măsura să aplice direct prevederile speciale cuprinse în art.11 C.fisc. (...) Toate aceste împrejurări conduc univoc la concluzia că suspendarea procedurii administrative s-a realizat cu exces de putere, în sensul art. 2 alin. (1) lit. n) din Legea nr. 554/2004, demersul formal de sesizare a organului de cercetare penală întârziind nejustificat soluționarea contestației administrative și creând premisele încălcării dispozițiilor art. 6 § 1 din Convenția pentru apărarea drepturilor omului și libertăților fundamentale, din perspectiva dreptului de acces la o instanță.”*

Tot din perspectiva dreptului de acces la o instanță petenta face trimitere la dispozițiile art. 28 alin. (2) din Legea nr. 554/2004, care prevăd următoarele: instanța de contencios administrativ nu poate suspenda judecarea pricinii când s-a început urmărirea penală pentru o infracțiune savârșită în legătură cu actul administrativ atacat, dacă reclamantul – persoană vătămată - staruie în continuarea judecării pricinii. Acest articol a fost introdus de către legiuitor tocmai pentru a garanta justițiabilului dreptul de acces la instanță, după cum s-a reținut în doctrină [petenta face trimitere la Gabriela Bogasiu, Legea contenciosului administrativ comentată și adnotată, ediția a III-a, editura Universul Juridic, 2015, București, pag. 585].

Prin urmare, s-a acordat prioritate principiului disponibilității părții, dar și principiului celerității jurisdicționale avându-se în vedere următoarele argumente: caracterul executoriu al actului administrativ supus controlului de legalitate al instanței și în consecință, posibilitatea producerii efectelor în diferite ramuri de drept; faptul că vătămarea drepturilor ocrotite de lege sau a intereselor legitime ale reclamantului determină necesitatea judecării cu celeritate a cauzei. În acest context trebuie subliniat că procedura penală de regulă se desfășoară pe o perioadă de timp îndelungată, astfel încât se ajunge în situația în care decizia de impunere, titlu executoriu (care nu poate fi contestată în instanță, ca urmare a lipsei soluționării procedurii prealabile), este pusă în executare, iar activitatea societății urmează să fie blocată de o procedură nelegală.

Din perspectiva petentei, dacă nici instanța nu dispune de prerogative de a suspenda un litigiu de contencios, în ipoteza în care reclamantul insistă în soluționarea cauzei, cu atât mai puțin va putea organul fiscal să suspende soluționarea contestației în ipoteza în care contestatorul se opune suspendării.

Rezultă o evidentă contradicție între prevederile art. 214 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 și prevederile art. 28 alin. (2) din Legea nr. 554/2004, contradicție care poate fi înlăturată de instanța de judecată, prin cenzurarea măsurii suspendării, în ipoteza în care această suspendare operează pe parcursul unei perioade nerezonabile.

**În concluzie**, petenta susține că după cum se poate observa, textul art. 277 alin. (1) lit. a) din (1) din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală ridică numeroase probleme în practică.

În viziunea petentei, unele dintre acestea ar putea fi evitate cu ușurință dacă măsura suspendării s-ar dispune încă din etapa desfășurării inspecției fiscale, anterior finalizării raportului de inspecție fiscală și emiterii deciziei de impunere.

În acest mod, în situația în care atât procedura penală cât și cea fiscală ar viza aceeași stare de fapt, măsura suspendării ar împiedica pronunțarea unor soluții

diferite (una în materie penală, una în materie fiscală) și nu ar prejudicia contribuabilul, cât timp organul fiscal nu emite în sarcina acestuia o decizie de impunere executorie, care să genereze obligații accesorii.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, respectiv organele fiscale din cadrul AJFP ... – Serviciul EPPJ, prin actele administrative fiscale emise, au constatat următoarele:**

**II.1. Referitor la Decizia de impunere nr.../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../...2016, prin care a fost stabilită în sarcina SC X SRL, suma de ... lei reprezentând :

... lei - impozit pe profit;

... lei - TVA suplimentară,

organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, au constatat următoarele:

**II.1.1. Cu privire la suma de ... lei reprezentând impozit pe profit suplimentar:**

Perioada supusă verificării: 01.01.2011 – 31.12.2014.

SC X SRL a efectuat livrări și achiziții în România depunând la organul fiscal teritorial declarația cod 394 pe perioada verificată.

Potrivit bazei de date ANAF – aplicația Tablou de bord au fost constatate neconcordanțe în declararea bazei impozabile și a TVA cu SC A... SRL, SC T... C... SRL, SC C... SRL, SC R... P... SRL, SC A... A... SRL societăți care nu au declarat sau au declarat parțial livrări către SC X SRL. Pentru a identifica realitatea tranzacțiilor, organele de control au procedat la verificarea dosarului fiscal al furnizorilor, respectiv a provenienței achizițiilor în baza informațiilor furnizate de baza de date ANAF , a declarațiilor informative 394 privind livrările/achizițiile efectuate pe teritoriul național și a altor constatări efectuate de alte instituții cu atribuții de control (Direcția Regională Antifraudă – proces verbal de control nr.../...2015) întrucât realitatea operațiunilor este strâns legată de identificarea furnizorilor și a activității desfășurate de aceștia.

Potrivit constatărilor înscrise în procesul verbal nr.../...2015 încheiat de către inspectorii antifraudă din cadrul ANAF –D.G.A.F - DRAF ..., organele de inspecție fiscală au menționat că există suspiciunea că SC X SRL a efectuat achiziții pentru care nu se dovedește proveniența reală (anexa nr.... la raportul de inspecție fiscală), astfel:

**II.1.1.1. În ceea ce privește tranzacțiile desfășurate cu SC A... SRL.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări, balanța de verificare și decontul de TVA pe luna ianuarie 2011 factura nr.../...2010 emisă de SC A... SRL reprezentând c/v închiriat utilaje în valoare totală de ... lei din care baza impozabilă ... lei și TVA aferentă în valoare de ... lei (anexa nr.... la raportul de inspecție fiscală).

Plata contravalorii acestei facturi s-a efectuat în numerar, de către dl. B cu chitanța nr.../...2013 în sumă de ... lei și chitanța nr.../...2013 în sumă de ... lei, plăți



efectuate după ce SC A... SRL s-a radiat.

De menționat este faptul că plata către SC A... a fost făcută după 2 ani și 8 luni de la data facturării, însă aceste chitanțe nu sunt înregistrate în registrul de casă al SC X, respectiv în zilele de 30 și 31 iulie 2013 sunt înregistrate 4 plăți către ..., ... și 2 restituri de împrumuturi către asociați.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC A... SRL este radiată, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente în baza de date ANAF referitoare la această societate, rezultând următoarele:

- societatea este radiată începând cu data de 06.12.2010;
- ultimul decont de TVA depus la organul fiscal teritorial este aferent lunii octombrie 2010 cu sume 0;
- societatea declară în deconturi TVA colectată doar pe lunile februarie și iunie 2010, iar pe perioada iulie - octombrie 2010 nu declară TVA colectată, doar TVA deductibilă și ca urmare tranzacțiile din luna noiembrie 2010 cu SC X SRL nu sunt declarate.
- societatea nu depune pentru sementrul II 2010 declarația informativă cod 394 și ca urmare nu declară tranzacțiile cu SC X SRL;
- societatea nu depune pe anul 2010 declarația cod 101 privind impozitul pe profit și ca urmare nu declară veniturile facturate către SC X SRL.
- societatea nu depune bilanțul contabil pe anul 2010.

În concluzie, organele de control au constatat că nu se confirmă realitatea tranzacțiilor dintre cele două societăți întrucât nu sunt declarate relațiile comerciale respectiv livrările de bunuri efectuate de SC A... SRL către SC X SRL și implicit taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat pentru livrările efectuate. Drept urmare, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003, republicată, nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate, iar în conformitate cu prevederile art.6 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, au apreciat că nu sunt reale, societatea neavând drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de ... lei (cheltuieli înregistrate în contul 628-cheltuieli privind serviciile executate de terți) și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora în sumă de ... lei.

#### **II.1.1.2. În ceea ce privește tranzacțiile desfășurate cu SC C... SRL.**

În luna octombrie 2011 SC X SRL a înregistrat în jurnalele de cumpărări, balanțele de verificare și deconturile de TVA achiziții de la SC C... SRL contravaloarea a patru facturi în valoare totală de ... lei din care bază impozabilă ... lei și TVA deductibilă în sumă de ... lei (anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală).

Achizițiile în sumă de ... lei înscrise în facturile emise de SC C... SRL reprezintă lucrări de reparații drumuri comunale efectuate în comuna T..., sat I... și comuna B... și au fost înregistrate în contul contul 628 - Cheltuieli privind serviciile executate de terți.

Plata facturilor s-a efectuat prin virament bancar de către societate pentru suma de ... lei și de către administratorul societății dl. B în numerar cu chitanța nr..../...2013 în sumă de ... lei - plată efectuată după data radierii SC C... SRL după 2 ani și 9 luni de la data facturării.

Potrivit extrasului din data de ...2013 pentru contul 5311 chitanța nr..../...2013

în sumă de ... lei nu este înregistrată, organele de inspecție fiscală constatând că în ziua de ... 2013 sunt înregistrate plăți către ..., ... și restituire de împrumut către asociați.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC C... SRL este radiată, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente în baza de date ANAF, rezultând următoarele:

- societatea este radiată începând cu data de ... .11.2011;
- ultimul decont de TVA depus la organul fiscal teritorial este aferent lunii septembrie 2011, operațiunile facturate către SC X SRL nu au fost declarate la organul fiscal și implicit nici fiscalizate;
- societatea nu depune pentru sementrul II 2011 declarația informativă cod 394;
- aferent anului 2011, societatea nu depune la organul fiscal teritorial situațiile financiare anuale și nici declarația anuală privind impozitul pe profit și ca urmare nu declară veniturile facturate către SC X SRL;
- declarațiile privind obligațiile salariale au fost depuse de societate pe anul 2011 pe perioada ianuarie - octombrie 2011; potrivit situației din Revisal societatea are 9 salariați (din care 1 contabil și administratorul) angajați în anul 2011 (6 persoane), respectiv în ultimele trei luni august - octombrie 2011 au fost angajate 3 persoane, la toți încetarea contractului fiind la data de 31.10.2011.

Organele de inspecție fiscală au menționat că, achizițiile evidențiate de SC X SRL de la SC C... SRL și SC A... SRL au fost verificate și de inspectorii antifraudă din cadrul ANAF - Direcția Regională Antifraudă Fiscală ... prin Procesul verbal nr..../...2015 prin care aceștia concluzionează că SC X SRL este o societate interpusă pe un lanț de fraudare, respectiv furnizorii care nu declară/recunosc livrări către SC X SRL, nu colectează TVA, scopul beneficiarei fiind de a procura și înregistra în evidența contabilă doar documente (facturi) fără conținut economic în vederea obținerii unui avantaj fiscal.

Tot în cuprinsul Procesului verbal nr..../...2015 inspectorii antifraudă relatează: *„Pe parcursul verificărilor au fost solicitate informații suplimentare reprezentanților societății X SRL, răspunsurile acestora fiind evazive și lipsite de conținut, spre exemplu, domnul B... , în calitate de administrator al societății a formulat în nota explicativă dată în data de 03.12.2015 răspunsuri de genul „ nu îmi aduc aminte...datorită unui accident de circulație, am avut pierdere de memorie șapte zile, referitor la furnizori, diferite relații de colaborare, fiind vechi nu-mi mai amintesc” și doamna B... C..., nora acestuia și director economic al societății, aceasta a formulat răspunsuri, în nota explicativă din data de 08.12.2015 „ nu am cunoștință de chitanțele emise în 30 și 31.07.2013, nici de facturile care au stat la baza acestora, nu am cunoștință de societățile R... P... SRL și C... A... SRL (societăți deținute de B – socrul acesteia și B... S... – cumnatul acesteia).”* (anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală).

În concluzie, organele de control au constatat că nu se confirmă realitatea tranzacțiilor dintre cele două societăți întrucât nu sunt declarate relațiile comerciale respectiv livrările de bunuri efectuate de SC C... SRL către SC X SRL și implicit taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat pentru livrările efectuate iar SC C... SRL nu face dovada prestării serviciilor facturate către SC X SRL întrucât nu deținea resursele disponibile privind execuția acestor lucrări.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 11 din

Legea nr.571/2003, republicată, nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate iar în conformitate cu prevederile art. 6 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, au apreciat că nu sunt reale societatea neavând drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de ... lei (cheltuieli înregistrate în contul 628-cheltuieli privind serviciile executate de terți) și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora în sumă de ... lei.

### **II.1.1.3. În ceea ce privește tranzacțiile desfășurate cu SC T... C... SRL.**

În perioada 01.04.2011 – 31.05.2011, SC X SRL a înregistrat în jurnalele de cumpărări privind TVA, balanțele de verificare și deconturile de TVA, achiziții de bunuri de la SC T... C... SRL în valoare totală de ... lei, din care bază impozabilă în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei (anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală), fiind identificate un număr de 5 facturi.

SC X SRL, a făcut obiectul unui control operativ și inopinat, efectuat de către inspectorii antifraudă din cadrul DRAF ... fiind întocmit procesul verbal nr..../...2015 care a avut ca obiect verificarea legalității și realității operațiunilor comerciale derulate cu SC T... C... SRL ...,

CUI ..., în perioada aprilie 2011 — mai 2011.

Inspectorii antifraudă din cadrul DRAF ... prin procesul verbal nr..../...2015 au constatat că SC X SRL, a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de “așa zisul furnizor T... C... SRL”, ce au înscrise diferite piese auto și anvelope, ce apar ca fiind date în consum conform bonurilor de consum nr. ...din data de ...2011 și nr. ...din data de ...2011, și introduse pe cheltuieli cont 6024, respectiv 6028, iar cu o parte de piesele de schimb s-a majorat valoarea de inventar pentru un mijloc fix.

La baza constatărilor înscrise în procesul verbal nr..../...2015 au stat constatările înscrise în procesul verbal nr. ...din data de ...2015 încheiat de către inspectorii antifraudă din cadrul DRAF ... încheiat la SC T... în care sunt înscrise următoarele aspecte :

- SC T... C... SRL a fost radiată din data de 27.12.2011, ca urmare a lichidării, societatea fiind dizolvată în temeiul dispozițiilor de la art.235 din Legea 31/1990 - prin acordul părților.
- SC T... C... SRL nu are declarate sedii secundare sau alte puncte de lucru, nu a deținut în patrimoniu mijloace fixe, mijloace de transport, necesare desfășurării activității, nu a încheiat contracte cu deținătorii de mijloace de transport, nu a avut personal angajat, nu a deținut spații de depozitare.
- Activitatea desfășurată de SC T... C... SRL, a constat în emiterea de facturi fictive cu scopul de a crea un avantaj fiscal pentru firmele beneficiare sau în crearea unei aparențe licite a tranzacțiilor derulate și pentru a continua lanțul de fraudare prin emiterea în continuare de documente fără a avea loc în realitate tranzacțiile înscrise în aceste facturi.
- SC T... C... SRL este o societate interpusă pe un lanț de fraudare, scopul acesteia fiind de a procura și înregistra în evidența contabilă doar documente (facturi, chitanțe) fără a exista mărfuri pe circuit și de a furniza ulterior către beneficiarii finali de documente prin care aceasta să justifice eventuala proveniență a mărfurilor care ar fi putut fi procurate de pe alte circuite fără documente legale de proveniență, înregistrând astfel fictiv cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, având ca

efect prejudicierea bugetului de stat.

- Toate achizițiile evidențiate de SC T... C... SRL, sunt operațiuni fictive nefiind recunoscute de către parteneri și ca urmare livrările declarate de către SC T... C... SRL, sunt operațiuni fictive, scopul fiind ca beneficiarii livrărilor să înregistreze documente prin care să justifice o eventuală proveniență a mărfurilor, care de fapt ar fi putut fi procurate de pe alte circuite fără documente legale de proveniență.

Inspectorii antifraudă din cadrul DRAF ... prin procesul verbal nr. ...din data de ...2015 au concluzionat referitor la conținutul economic/comercial al operațiunilor înscrise în facturile de livrare/vânzare emise de această societate, că nu există, fiind un circuit fictiv argumentat și de declarațiile domnului M... C..., în calitate de fost împuternicit al societății care a precizat în nota explicativă din data de 26.11.2015 la întrebarea referitoare la ce activitate a desfășurat societatea T... C... SRL cu societatea X SRL că: „*nu am livrat niciodată marfa înscrisă în aceste facturi*” și ca urmare tranzacțiile dintre cele două societăți nu s-au desfășurat.

Inspectorii antifraudă din cadrul DRAF ... prin procesul verbal nr nr..../...2015 au stabilit că: *“există suspiciunea rezonabilă că produsele ce apar în documentele tip factură care au înscrise la rubrica furnizor societatea T... C... SRL, nu au existat în realitate sau provin de pe alte circuite ilicite și ca atare documentele tip factură regăsite în documentele financiar contabile ale societății X SRL, ne conduc spre concluzia ca aceste “tranzacții” nu au avut loc, în realitate scopul fiind acela de a încerca disimularea realității și înregistrarea de documente în scopul obținerii unui avantaj fiscal de către societatea X SRL.”*

Întrucât SC T... C... SRL este radiată, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente în baza de date ANAF din care s-au extras următoarele informații :

- J.../.../2011;

- societatea este plătitoare de TVA în perioada ....01.2011-....12.2011;

- obiectul de activitate conform cod CAEN ... este – ...;

- Pentru anul 2011 societatea a depus trei deconturi de TVA (trimestrul I,II și III), prin care a declarat o TVA colectată în sumă de ... lei și o TVA deductibilă în sumă de ... lei înregistrând la finele lunii septembrie o TVA de rambursat în sumă de ... lei.

- au fost depuse declarațiile 394 privind livrările și achizițiile pe teritoriul României pe semestrul S1 și S2 - 2011;

- Din analiza declarațiilor 394 depuse de SC T... C... SRL pe anul 2011 se constată neconcordanțe privind achizițiile efectuate de societate în valoare de ... lei (bază impozabilă în sumă de ... lei + TVA în sumă de ... lei) care în valoarea totală a achizițiilor declarate în sumă totală de ... lei ( bază impozabilă în sumă de ... lei + TVA în sumă de ... lei ) reprezintă o cotă de ...%.

Astfel achizițiile declarate de SC T... C... SRL provin de la diverși clienți care nu au declarat la rândul lor livrări către SC T... C... SRL (SC N... SRL, SC D... E... SRL, SC T... SRL, SC D... C..., SC I... D... C... SRL, etc.). De asemenea din analiza celor trei deconturi de TVA depuse de SC T... C... SRL pe anul 2011 se constată că livrările înscrise în cele trei deconturi nu au fost declarate prin declarația 101 privind impozitul pe profit întrucât aceasta nu a fost depusă de societate pe anul 2011 și ca urmare veniturile în valoare de ... lei nu au fost declarate de societate.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea masei profitului impozabil cu suma de ... lei aferentă achizițiilor efectuate de la SC T... C...

SRL, pentru care nu se dovedește proveniența legală a achizițiilor de bunuri reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite pe ani fiscali astfel :

- an 2011- în sumă de ... lei;
- an 2012 - în sumă de ... lei;
- an 2013 - în sumă de ... lei;
- an 2014 - în sumă de ... lei.

#### **II.1.1.4. În ceea ce privește tranzacțiile desfășurate cu SC A... A... SRL.**

În perioada 01.09.2013 – 30.11.2013, SC X SRL a înregistrat în jurnalele de cumpărări privind TVA, balanțele de verificare și deconturile de TVA, achiziții de servicii de la SC A... A... SRL în sumă totală de ... lei, din care bază impozabilă în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei (anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală). Au fost identificate un număr de două facturi. Plata celor două facturi s-a efectuat prin virament bancar din care suma de ... lei a fost achitată în data de ...11.2013 după data radierii societății.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC A... A... SRL este radiată, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente din baza de date ANAF, Societatea a avut ca obiect de activitate declarat „Lucrări de construcții a drumurilor și autostrăzilor” – CAEN 4211. Certificatul digital este utilizat de către P... M... M..., CNP .... Societatea este radiată începând cu data de ...2013.

Se constată faptul în anul 2013 SC A... A... SRL declară achiziții în sumă de ... lei, din care ponderea cea mai mare (peste ...%) o dețin achizițiile de la SC R... P... SRL în sumă de ... lei.

- aferent anului 2013 societatea nu depune la organul fiscal teritorial situațiile financiare anuale și nici declarația anuală privind impozitul pe profit;
- declarațiile cod 100 aferente anului 2013 (martie, iunie, septembrie 2013) sunt depuse cu sume zero;
- ultimul decont privind taxa pe valoarea adăugată este aferent lunii septembrie 2013;
- există neconcordanțe între sumele înscrise de aceasta în declarația cod 394 și cele din deconturile de TVA aferente anului 2013;
- conform aplicației Revisal societatea are înregistrați salariați, iar conform declarației cod D112 sunt declarate contribuții salariale de plată până la octombrie 2013, după această lună societatea nu mai depune declarații;
- din formularul 40 – situația activelor imobilizate aferenta anului 2012, societatea înscrie la rd. 1. imob necorporale, chelt de constituire suma de 399 lei, societatea neavând înscrise alte mijloace fixe;
- societatea are un singur mijloc de transport înmatriculat pe perioada 15.01.2013 - 22.01.2014 – autoturism ....

De menționat este faptul că nu există contract comercial încheiat între cele două societăți care să reglementeze relația comercială dintre părți, iar necesitatea executării acestor lucrări nu se impunea deoarece SC X SRL dispunea de mijloacele de execuție pentru finalizarea lucrărilor fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.11 din Legea nr. 571/2003, republicată, nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate iar în conformitate cu prevederile art. 6 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură

fiscală republicată, au apreciat că nu sunt reale societatea neavând drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de ... lei (cheltuieli înregistrate în contul 628 - cheltuieli privind serviciile executate de terți) și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora în sumă de ... lei.

#### **II.1.1.5. În ceea ce privește tranzacțiile desfășurate cu SC R... P... SRL.**

În perioada 31.10.2012 – 01.07.2013, SC X SRL a înregistrat în jurnalele de cumpărări privind TVA, balanțele de verificare și deconturile de TVA, achiziții de bunuri și servicii de la SC R... P... SRL în valoare totală de ... lei din care bază impozabilă în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei.

Întrucât, SC R... P... SRL este radiată, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, organele de inspecție fiscală procedând la analiza informațiilor existente în baza de date ANAF din care s-au extras următoarele informații:

- asociați P... E... M... ...% și B... ...% (administrator), lichidator S... R... - Cabinet Individual de Insolvență S... R...
- Societatea a avut ca obiect principal de activitate declarat „Extracția pietrișului și nisipului- CAEN 812”.
- Certificatul digital este utilizat de către P... C... S..., CNP ...
- Societatea este radiată începând cu data de 11.07.2013, respectiv 05.03.2014 prin lichidare.

Din situația financiară aferentă anului 2012 rezultă că societatea înscrie în formularul 20, cifra de afaceri în sumă de ... lei, iar în declarația informativă D394 aferentă anului 2012 declară livrări în sumă de ... lei;

SC R... P... SRL pentru anul 2013 nu depune la organul fiscal teritorial situațiile financiare anuale și nici declarația anuală privind impozitul pe profit, deconturile de TVA pe perioada aprilie 2013 - martie 2014 au fost întocmite cu sume zero și depuse la organul fiscal teritorial, ulterior datei de radiere a societății 11.07.2013.

Este constatată o neconcordanță între sumele înscrise în declarația cod 394 și cele din deconturile de TVA pe perioada anului 2011 (semestrul II)- 2013. Din baza de date deținută la nivel ANAF societatea nu deține mijloace fixe – auto înmatriculate. Pentru perioada iulie 2011- 2013 SC R... P... SRL declară achiziții în sumă de ... lei de la furnizori care nu declară livrări către acesta precum și de la furnizori care declară livrările, dar către aceștia nu declară nimeni livrări.

Organele de inspecție fiscală au menționat că furnizorii de la care această societate declară achiziții, în principal în anul 2012, sunt SC N... C... SRL, SC A... M... , SC K... G... SRL, SC A... C... SRL.

De asemenea s-a constatat că societatea nu a evidențiat distinct pe fiecare lucrare contractată costul lunar efectiv al producției de servicii executate respectiv nu a înregistrat serviciile în curs execuție la finele fiecărei luni în creditul contului 712 - Venituri aferente serviciilor în curs de execuție prin debitarea contului 332 – Servicii în curs de execuție fiind încălcate reglementările contabile armonizate cu Directivele europene respectiv prevederile pct.259 alin.(4) din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea masei profitului impozabil cu suma de ... lei aferentă achizițiilor efectuate de la SC R... P... SRL, pentru care nu se dovedește proveniența legală a achizițiilor de bunuri și

servicii reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite pe ani fiscali astfel:

- an 2012 - în sumă de ... lei ;

- an 2013 - în sumă de ... lei ;

În consecință, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă privind impozitul pe profit cu suma totală de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal înregistrate în contul 628 - cheltuieli privind serviciile executate de terți pentru suma de ... lei, în contul 6028 - Cheltuieli cu alte materiale consumabile pentru suma de ... lei, în contul 681 - Cheltuieli cu amortizarea pentru suma de ... lei și în contul 6024 – Cheltuieli cu piesele de schimb pentru suma de ... lei reprezentând achiziții de bunuri și servicii de la SC A... SRL, SC T... C... SRL, SC C... SRL, SC R... SRL, SC A... A... SRL societăți care nu au declarat livrări către SC X SRL și pentru care nu se dovedește proveniența legală a achizițiilor stabilite pe ani fiscali astfel:

-pentru anul 2011 cu suma de ... lei;

-pentru anul 2012 cu suma de ... lei;

-pentru anul 2013 cu suma de ... lei

-pentru anul 2014 cu suma de ... lei;

**În drept**, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale: LG571/2003: art.11 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), art.21 alin.(4) lit.m; HG44/2004: pct.48; LG82/1991: art.6 alin.(1); LG207/2015: art.6 alin.(1), art.72, art.73 alin.(1), art.118 alin.(5); ORD3055/2009: alin.(4) pct.259; OG92/2003: art.22 alin.(1) lit.a.

Aferent acestor tranzacții a fost stabilită o diferență suplimentară privind impozitul pe profit în sumă de ... lei (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală).

- an 2011 - ... lei;

- an 2012 - ... lei;

- an 2013 - ... lei;

- an 2014 - ... lei;

### **II.1.2. Cu privire la suma de ... lei reprezentând TVA suplimentară;**

Perioada supusă verificării: ianuarie 2011 - septembrie 2015;

Organele de inspecție fiscală, din verificarea documentelor financiar contabile a rezultat că în perioada verificată SC X SRL a efectuat achiziții în România depunând la organul fiscal teritorial declarația informativă cod 394 pe perioada verificată. Întrucât au fost constatate neconcordanțe în declararea bazei impozabile și a TVA, urmare a faptului că SC X SRL a declarat achiziții de la societăți furnizoare care la rândul lor nu au declarat sau au declarat parțial livrări către SC X SRL, respectiv SC R... P... SRL, SC T... SRL, SC A... SRL, SC C... SRL, SC A... A... SRL, pentru a identifica realitatea tranzacțiilor, organele de control au procedat la verificarea furnizorilor, respectiv a provenienței achizițiilor în baza informațiilor furnizate de baza de date ANAF, a declarațiilor informative 394 privind livrările/achizițiile efectuate pe teritoriul național, a solicitărilor de control încrucișat, a controalelor încrucișate efectuate, a solicitărilor de informații efectuate la alte instituții, întrucât realitatea operațiunilor este strâns legată de identificarea furnizorilor și a activității desfășurate de aceștia.

#### **II.1.2.1. În ceea ce privește tranzacțiile desfășurate cu SC A... SRL.**

În luna ianuarie 2011 SC X SRL a dedus TVA în sumă de ... lei înscrisă în

factura nr....../...2010 în valoare totală de ... lei de la SC A... SRL, reprezentând închiriere utilaj (conform contractului de prestări servicii nr....../...2010 și a Situației de plată închiriere utilaje perioada ....2010-....2010) pe care a înregistrat-o în jurnalul de cumpărări, bilanța de verificare și decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2011.

Plata acestei facturi s-a efectuat în numerar, de către dl. B cu chitanța nr....../...2013 în sumă de ... lei și chitanța nr....../...2013 în sumă de ... lei, plăți efectuate după ce SC A... SRL s-a radiat.

De menționat este faptul că plata către SC A... a fost făcută după 2 ani și 8 luni de la data facturării, însă aceste chitanțe nu sunt înregistrate în registrul de casă al SC X, respectiv în zilele de 30 și 31 iulie 2013 sunt înregistrate 4 plăți către ..., ... și 2 restituiri de împrumuturi către asociați.

Organele de inspecție fiscală au menționat că, achiziția de servicii evidențiată de SC X SRL de la SC A... SRL a fost verificată și de inspectorii antifraudă din cadrul ANAF - Direcția Regională Antifraudă Fiscală ..., care prin Procesul verbal nr....../...2015 încheiat la SC X SRL au constatat următoarele:

*“ Conform fișe cont 401 furnizor A... B..., pusă la dispoziție de reprezentanții societății X SRL, a rezultat faptul că a fost înregistrată în luna ianuarie 2011, o singură factură respectiv factura nr.... din data de 29.11.2010, în valoare totală de ... lei, din care bază impozabilă în sumă de ... lei.*

*Obiectul acestei facturi îl reprezintă închirierea de utilaje conform situație de plată nr. ... din ...2010, așa cum apare înscris pe factură, închirierea utilajelor conform Situației de plată face referire la perioada 01.09.2010-26.11.2010, aceasta fiind datată cu 29.10.2010, ulterior perioadei de închiriere. Mai mult factura apare înregistrată în evidența contabilă în data de 01.01.2011, iar conform fișei pusă la dispoziție la data de 03.12.2015, soldul este de ... lei, în data de 08.12.2015 a fost prezentată o altă fișe a furnizorului soldul fiind 0 (zero) lei, soldul fiind stins prin două chitanțe respectiv nr.2 și 3 din luna iulie 2013, dată la care societatea conform informațiilor INFOPC, este radiată.”*

Organele de inspecție fiscală au menționat că, SC X SRL a declarat prin Declarația informativă D394 depusă pe semestrul I 2011 valoarea acestei achiziții (... lei-bază și ... lei-TVA), însă partenerul SC A... SRL nu a declarat nicio livrare către SC X SRL în anul 2010 (când a fost emisă factura), aceasta nedepunând pe semestrul II 2010 Declarația 394, din data de 06.12.2010 SC A... SRL fiind radiată.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC A... SRL este radiată, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente în baza de date ANAF referitoare la această societate, rezultând următoarele:

- societatea este radiată începând cu data de 06.12.2010;
- ultimul decont de TVA depus la organul fiscal teritorial este aferent lunii octombrie 2010 cu sume 0 ; de astfel societatea declară în deconturi TVA colectată doar pe lunile februarie și iunie 2010, iar pe perioada iulie - octombrie 2010 nu declară deloc TVA colectată, doar TVA deductibilă;
- societatea nu depune pentru sementrul II 2010 declarația informativa cod 394.
- societatea nu depune bilanțul contabil pe anul 2010.
- există neconcordanțe între sumele înscrise de aceasta în declarația cod 394 și cele din deconturile de TVA aferente anului 2010;
- potrivit declarației 394 depuse pe semestrul I 2010 societatea declară achiziții de la



SC P... SNC, SC C... SRL, SC T... C... SRL.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se confirmă realitatea tranzacțiilor dintre cele două societăți întrucât livrarea de prestări de servicii efectuată de SC A... SRL în luna noiembrie 2010 (înregistrată de SC X SRL în luna ianuarie 2011) în valoare totală de ... lei din care

bază impozabilă în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei, nu este declarată de SC A... SRL prin deconturile de TVA și prin urmare societatea nu a colectat TVA.

Datorită acestor deficiențe, organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art. 11 din Legea nr.571/2003, Republicată, privind Codul fiscal nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate, iar în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și respectiv art.118 alin (5) din același act normativ, organele de inspecție fiscală au apreciat că nu sunt reale și având în vedere că SC X SRL a dedus TVA în sumă de ... lei în condițiile nedeclarării TVA colectată de către SC A... SRL, nu au fost respectate prevederile art.134<sup>1</sup> din Codul fiscal, și ale art.134<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 republicată privind Codul Fiscal, nejustificarea realității operațiunilor nu poate susține prevederile art.146 alin (1) lit.a) din Codul fiscal.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă prestării de servicii înscrisă în factura emisă de SC A... SRL.

#### **II.1.2.2. În ceea ce privește tranzacțiile desfășurate cu SC C... SRL.**

În luna octombrie 2011 SC X SRL a înregistrat în jurnalele de cumpărări, balanțele de verificare și deconturile de TVA achiziții de la SC C... SRL contravaloarea a patru facturi în valoare totală de ... lei din care bază impozabilă ... lei și TVA deductibilă în sumă de ... lei.

Achizițiile înscrise în facturile emise de SC C... SRL reprezintă lucrări de reparații drumuri comunale efectuate în com.T..., sat I..., com.B..., pentru care există contracte încheiate între SC X SRL și SC C... SRL și Situații de plată (devize) pe care societatea le-a înregistrat în contul 628 - Cheltuieli privind serviciile executate de terți și a dedus TVA.

Plata acestor facturi s-a efectuat parțial de către societate prin bancă în sumă de ... lei și de către dl. B în numerar cu chitanța nr.../...2013 în sumă de ... lei, această plată în numerar fiind efectuată după ce SC C... SRL s-a radiat. De menționat este faptul că plata în numerar cu chitanța nr.../...2013 a fost făcută către SC C... SRL după 2 ani și 9 luni de la data facturării, însă această chitanță nu este înregistrată în registrul de casă al SC X SRL, respectiv în ziua de 31 iulie 2013 sunt înregistrate 3 plăți către ..., ... și o restituire de împrumut către asociați.

Organele de inspecție fiscală au menționat că, societatea verificată a declarat prin Declarația informativă D394 depusă pe semestrul II 2011 valoarea acestor achiziții (... lei - bază și ... lei - TVA), însă partenerul SC C... SRL nu a declarat nicio livrare către SC X SRL, aceasta nedeponând pe semestrul II 2011 Declarația 394.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC C... SRL este radiată, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente în baza de date ANAF, rezultând următoarele:

- societatea este radiată începând cu data de 08.11.2011;
- fost asociat unic și administrator B... S...;

- obiectul de activitate conform ultimului bilanț depus pe anul 2010 este cod CAEN 7911 Activități ale agențiilor turistice;
- ultimul decont de TVA depus la organul fiscal teritorial este aferent lunii septembrie 2011, operațiunile descrise în facturi nu au fost declarate la organul fiscal și implicit nici fiscalizate;
- societatea nu depune pentru semestrul II 2011 declarația informativă cod 394;
- aferent anului 2011 societatea nu depune la organul fiscal teritorial situațiile financiare anuale și nici declarația anuală privind impozitul pe profit;
- declarațiile privind obligațiile salariale au fost depuse de societate pe anul 2011 pe perioada ianuarie-octombrie 2011; potrivit situației din Revisal societatea are 9 salariați (din care 1 contabil și administratorul) angajați în anul 2011 (6 persoane), respectiv în ultimele trei luni august - octombrie 2011 au fost angajate 3 persoane, la toți încetarea contractului fiind la data de 31.10.2011.
- există neconcordanțe între sumele înscrise de aceasta în declarația cod 394 și cele din deconturile de TVA aferente anului 2011, deoarece societatea nu a depus pe semestrul II 2011 declarația 394;
- potrivit declarației 394 depuse pe semestrul I 2011 societatea declară achiziții de la SC P... C... SRL, SC T... C... SRL, SC T... C... SRL, SC H... C... SRL, SC R... H... SRL.

Urmare a celor mai sus menționate nu se confirmă realitatea tranzacțiilor dintre cele două societăți, întrucât prestările de servicii înscrise în facturile emise de SC C... SRL în luna octombrie 2011 în valoare totală de ... lei din care bază impozabilă ... lei și TVA deductibilă în sumă de ... lei, nu sunt declarate de aceasta prin deconturile de TVA și prin urmare societatea nu a colectat TVA.

De menționat este faptul că nu există contract comercial încheiat între cele două societăți care să reglementeze relația comercială dintre părți, iar necesitatea executării acestor lucrări nu se impunea deoarece SC X SRL dispunea de mijloacele de execuție pentru finalizarea lucrărilor.

Urmare a celor sus menționate, SC C... SRL nu face dovada prestării serviciilor facturate către SC X SRL întrucât nu deținea resursele disponibile privind execuția acestor lucrări.

Organele de inspecție fiscală au menționat că, achizițiile evidențiate de SC X SRL de la SC C... SRL au fost verificate și de inspectorii antifraudă din cadrul ANAF - Direcția Regională Antifraudă Fiscală ... prin Procesul verbal nr..../...2015 prin care aceștia concluzionează că SC X SRL este o societate interpusă pe un lanț de fraudare, respectiv furnizorii care nu declară/recunosc livrări către SC X SRL, nu colectează TVA, scopul beneficiarei fiind de a procura și înregistra în evidența contabilă doar documente (facturi) fără conținut economic în vederea obținerii unui avantaj fiscal.

Datorită acestor deficiențe, organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003, Republicată, privind Codul fiscal nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate, iar în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și respectiv art.118 alin (5) din același act normativ, organele de inspecție fiscală au apreciat că nu sunt reale și având în vedere că SC X SRL a dedus TVA în sumă de ... lei în condițiile nedeclarării TVA colectată de către SC C... SRL, nu au fost respectate prevederile art.134<sup>1</sup>, 134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003, republicată privind Codul Fiscal, nejustificarea realității operațiunilor nu poate susține prevederile art.146 alin (1) lit.a) din Codul fiscal.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă prestărilor de servicii înscrise în facturile emise de SC C... SRL.

### **II.1.2.3. În ceea ce privește tranzacțiile desfășurate cu SC T... C... SRL.**

În perioada 01.04.2011 – 31.05.2011, SC X SRL a înregistrat în jurnalele de cumpărări privind TVA, balanțele de verificare și deconturile de TVA, achiziții de bunuri de la SC T... C... SRL în valoare totală de ... lei din care bază impozabilă în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei, fiind identificate un număr de 5 facturi.

Achizițiile de la SC T... C... SRL sunt înregistrate în conturile de cheltuieli de exploatare prin următoarele articolele contabile:

- 6028 = 3028 cu suma de ... lei;
- 6024 = 3024 cu suma de ... lei;
- 6813 = 2813 cu suma de ... lei.

Pentru achizițiile efectuate SC X SRL nu a fost prezentat niciun contract comercial cu SC T... C... SRL. SC X SRL a făcut obiectul unui control operativ și inopinat, efectuat de către inspectorii antifraudă din cadrul DRAF ... fiind întocmit procesul verbal nr.../...2015 care a avut ca obiect verificarea legalității și realității operațiunilor comerciale derulate cu SC T... C... SRL ..., CUI ..., în perioada aprilie 2011 — mai 2011.

Inspectorii antifraudă din cadrul DRAF ... prin procesul verbal nr nr.../...2015 au constatat că SC X SRL, a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de “așa zisul furnizor T... C... SRL”, ce au înscrise diferite piese auto și anvelope, ce apar ca fiind date în consum conform bonurilor de consum nr. ...din data de ...2011 și nr. ...din data de ...2011 și introduse pe cheltuieli cont 6024, respectiv 6028 iar cu o parte de piesele de schimb s-a majorat valoarea de inventar pentru un mijloc fix.

La baza constatărilor înscrise în procesul verbal nr.../...2015 au stat constatările înscrise în procesul verbal nr. 3477 din data de 01.12.2015 încheiat de către inspectorii antifraudă din cadrul DRAF ... în care sunt înscrise următoarele aspecte:

- SC T... C... SRL a fost radiată din data de 27.12.2011, ca urmare a lichidării, societatea fiind dizolvată în temeiul dispozițiilor de la art. 235 din Legea 31/1990 - prin acordul părților.
- SC T... C... SRL nu are declarate sedii secundare sau alte puncte de lucru, nu a deținut în patrimoniu mijloace fixe, mijloace de transport, necesare desfășurării activității, nu a încheiat contracte cu deținătorii de mijloace de transport, nu a avut personal angajat, nu a deținut spații de depozitare.
- Activitatea desfășurată de SC T... C... SRL, a constat în emiterea de facturi fictive cu scopul de a crea un avantaj fiscal pentru firmele beneficiare sau în crearea unei aparențe licite a tranzacțiilor derulate și pentru a continua lanțul de fraudare prin emiterea în continuare de documente fără a avea loc în realitate tranzacțiile înscrise în aceste facturi.
- SC T... C... SRL este o societate interpusă pe un lanț de fraudare, scopul acesteia fiind de a procura și înregistra în evidența contabilă doar documente (facturi, chitanțe) fără a exista mărfuri pe circuit și de a furniza ulterior către beneficiarii finali

documente prin care aceasta să justifice eventuala proveniență a mărfurilor care ar fi putut fi procurate de pe alte circuite fără documente legale de proveniență înregistrând astfel fictiv cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, având ca efect prejudicierea bugetului de stat.

- Toate achizițiile evidențiate de SC T... C... SRL, sunt operațiuni fictive nefiind recunoscute de către parteneri și ca urmare livrările declarate de către SC T... C... SRL, sunt operațiuni fictive, scopul fiind ca beneficiarii livrărilor să înregistreze documente prin care să justifice o eventuală proveniență a mărfurilor, care de fapt ar fi putut fi procurate de pe alte circuite fără documente legale de proveniență.

Inspectorii antifraudă din cadrul DRAF ... prin procesul verbal nr. 3477 din data de 01.12.2015 au concluzionat că, conținutul economic/comercial al operațiunilor înscrise în facturile de livrare/vânzare emise de această societate nu există, fiind un circuit fictiv argumentat și de declarațiile domnului M... C..., în calitate de fost împuternicit al societății care a precizat în nota explicativă din data de 26.11.2015 la întrebarea referitoare la ce activitate a desfășurat societatea T... C... SRL cu societatea X SRL că: „*nu am livrat niciodată marfa înscrisă în aceste facturi*” și ca urmare tranzacțiile dintre cele două societăți nu s-au desfășurat.”

Inspectorii antifraudă din cadrul DRAF ... prin procesul verbal nr..../...2015 au stabilit că: “ *există suspiciunea rezonabilă că produsele ce apar în documentele tip factură care au înscrise la rubrica furnizor societatea T... C... SRL , nu au existat în realitate sau provin de pe alte circuite ilicite și ca atare documentele tip factură regăsite în documentele financiar contabile ale societății X SRL, ne conduc spre concluzia ca aceste “tranzacții” nu au avut loc, în realitate scopul fiind acela de a încerca disimularea realității și înregistrarea de documente în scopul obținerii unui avantaj fiscal de către societatea X SRL.* ”

Întrucât SC T... C... SRL este radiată, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente în baza de date ANAF din care s-au extras următoarele informații:

- societatea este plătitoare de TVA în perioada 13.01.2011 - 27.12.2011;
- obiectul de activitate conform cod CAEN 4619 este Intermedieri în comerțul cu produse diverse;
- pentru anul 2011 societatea a depus trei deconturi de TVA (trimestrul I, II și III), prin care a declarat o TVA colectată în sumă de ... lei și o TVA deductibilă în sumă de ... lei, înregistrând la finele lunii septembrie o TVA de rambursat în sumă de ... lei;
- au fost depuse declarațiile 394 privind livrările și achizițiile pe teritoriul României pe semestrul S1 și S2 - 2011;
- din analiza declarațiilor 394 depuse de SC T... C... SRL pe anul 2011 se constată neconcordanțe privind achizițiile efectuate de societate în valoare de ... lei (bază impozabilă în sumă de ... lei + TVA în sumă de ... lei) care în valoarea totală a achizițiilor declarate în sumă totală de ... lei (bază impozabilă în sumă de ... lei + TVA în sumă de ... lei ) reprezintă o cotă de ...%. Astfel achizițiile declarate de SC T... C... SRL provin de la diverși clienți care nu au declarat la rândul lor livrări către SC T... C... SRL (SC N... SRL, SC D... E... SRL, SC T... SRL, SC D... C..., SC I... D... C... SRL, etc.).

Urmare a celor mai sus menționate nu se confirmă realitatea tranzacțiilor dintre cele două societăți, întrucât livrările de bunuri înscrise în facturile emise de SC T... C... SRL în valoare totală de ... lei din care TVA deductibilă în sumă de ... lei, nu

sunt declarate de aceasta prin deconturile de TVA și prin urmare societatea nu a colectat TVA.

Datorită acestor deficiențe, organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003, Republicată, privind Codul fiscal, nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate, iar în conformitate cu prevederile art.6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și respectiv art.118 alin.(5) din același act normativ, au apreciat că nu sunt reale, societatea neavând drept de deducere a TVA în sumă de ... lei.

#### **II.1.2.4. În ceea ce privește tranzacțiile desfășurate cu SC A... A... SRL.**

În perioada 01.09.2013 – 30.11.2013, SC X SRL a înregistrat în jurnalele de cumpărări privind TVA, balanțele de verificare și deconturile de TVA, achiziții de servicii de la SC A... A... SRL în sumă totală de ... lei din care bază impozabilă în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei.

Au fost identificate un număr de două facturi. Plata celor două facturi s-a efectuat prin virament bancar din care suma de ... lei a fost achitată în data de 25.11.2013 după data radierii societății.

Organele de inspecție fiscală au menționat că serviciile prestate de către SC A... A... SRL au fost înregistrate în evidența financiar contabilă în contul 628 - Cheltuieli privind serviciile prestate de terți în luna septembrie 2013 pentru suma de ... lei și în luna noiembrie 2011 pentru suma de ... lei.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC A... A... SRL este radiată, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente din baza de date ANAF, Societatea a avut ca obiect de activitate declarat „Lucrări de construcții a drumurilor și autostrăzilor” – CAEN 4211. Certificatul digital este utilizat de către P... M... M..., CNP .... Societatea este radiată începând cu data de 05.11.2013.

Se constată faptul în anul 2013 SC A... A... SRL declară achiziții în sumă de ... lei, din care ponderea cea mai mare (peste ...%) o dețin achizițiile de la SC R... P... SRL în sumă de ... lei.

- aferent anului 2013 societatea nu depune la organul fiscal teritorial situațiile financiare anuale și nici declarația anuală privind impozitul pe profit;
- declarațiile cod 100 aferente anului 2013 (martie, iunie, septembrie 2013) sunt depuse cu sume zero;
- ultimul decont privind taxa pe valoarea adăugată este aferent lunii septembrie 2013;
- există neconcordanțe între sumele înscrise de aceasta în declarația cod 394 și cele din deconturile de TVA aferente anului 2013;
- conform aplicației Revisal societatea are înregistrați salariați, iar conform declarației cod D112 sunt declarate contribuții salariale de plată până la octombrie 2013, după această lună societatea nu mai depune declarații;
- din formularul 40 – situația activelor imobilizate aferenta anului 2012 societatea înscrie la rd. 1. imob necorporale, chelt de constiuire suma de 399 lei, societatea neavând înscrise alte mijloace fixe;
- societatea are un singur mijloc de transport înmatriculat pe perioada 15.01.2013 - 22.01.2014 – autoturism ...;

De menționat este faptul că nu există contract comercial încheiat între cele două societăți care să reglementeze relația comercială dintre părți, astfel ca, nu se

cunoaste valoarea lucrarilor contractate, termenul de execuție, data încheierii contractului, informatii din care să rezulte pe ce perioada s-au efectuat aceste lucrări, iar dacă necesitatea executării acestor lucrări impunea existența unui subcontractor deoarece SC X SRL dispunea de resurse materiale și umane pentru finalizarea lucrărilor.

Urmare a celor mai sus menționate operațiunea ce a determinat achiziția de servicii înscrisă în factura nr.17/01.11.2013 emisă de SC A... A... SRL reprezentând lucrări construcții drumuri DC 160 – com.... în valoare totală de ... lei din care bază impozabilă în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei, nu reflectă operațiuni reale, respectiv nu s-au achiziționat serviciile înscrise în factura emisă, având drept consecință diminuarea obligațiilor de plată la Bugetul de Stat privind impozitul pe profit și TVA.

Datorită acestor deficiențe, organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003, republicată, privind Codul fiscal nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate iar în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și respectiv art.118 alin (5) din același act normativ, organele de inspecție fiscală au apreciat că nu sunt reale, societatea neavând drept de deducere a TVA în sumă de ... lei.

#### **II.1.2.5. În ceea ce privește tranzacțiile desfășurate cu SC R... P... SRL.**

În perioada 31.10.2012 – 01.07.2013, SC X SRL a înregistrat în jurnalele de cumpărări privind TVA, balanțele de verificare și deconturile de TVA, achiziții de bunuri și servicii de la SC R... P... SRL în valoare totală de ... lei din care bază impozabilă în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei .

Au fost identificate un număr de 10 facturi potrivit fișei furnizorului SC R... P... SRL reprezentând materiale de construcții (amestec agregate, balast, sorturi) în sumă totală de ... lei (bază impozabilă în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei) și servicii reprezentând transport materiale în valoare totală de ... lei (bază impozabilă în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei).

Organele de inspecție fiscală au menționat că achizițiile de materiale și servicii de la SC R... P... SRL au fost înregistrate după cum urmează:

- achiziția din luna octombrie 2012 în sumă de ... lei a fost înregistrată în contul 3028 și concomitent în aceeași lună în contul de 6028 - Cheltuieli cu alte materiale consumabile;
- achizițiile din lunile mai și iunie 2013 în sumă de ... lei au fost înregistrate ca intrări de materiale în luna iulie 2013, iar consumul acestora a fost înregistrat în luna august 2013 în contul de 6028 - Cheltuieli cu alte materiale consumabile;
- achizițiile de servicii privind transportul în sumă de ... lei achiziționate de la SC R... P... SRL au fost înregistrate în contul 628 - Cheltuieli privind serviciile executate de terți, respectiv în luna mai 2013 pentru suma de ... lei și în luna iunie 2013 pentru suma de ... lei.
- achizițiile de la SC R... P... SRL sunt înregistrate în conturile de cheltuieli de exploatare prin următoarele articole contabile :
  - 6028 = 3028 cu suma de ... lei;
  - 628 = 401 cu suma de ... lei;
- contravaloarea facturilor a fost achitată în numerar cu chitanțe în suma totală de ... lei, prin contul 409 - Furnizori debitori cu suma de ... lei (pentru care nu este condusă

o evidență analitică pentru SC R... P... SRL), iar diferența în sumă de ... lei reprezentând sold neachitat a fost înregistrată ca venit în contul 758 urmare a prescrierii sumelor;

- din baza de date deținută la nivel ANAF societatea nu deține mijloce fixe – auto înmatriculate.

Se constată că materialele achiziționate în luna octombrie 2012 sunt înregistrate în consum în luna octombrie 2012, iar valoarea refacturată a materialelor se face prin facturi emise către SC T... C... SRL în luna octombrie 2012 și luna decembrie 2012, în luna octombrie 2013 către Comuna B... și în luna septembrie 2013 către SC T... C... SRL.

Pentru materialele achiziționate în lunile mai și iunie 2013 reprezentând balast (374 metri cubi), sorturi ( 512 metri cubi) și piatra spartă (85 metri cubi) au fost prezentate mai multe situații de lucrări privind consumul acestora pentru care a fost emisă factura nr..../...2013 privind obiectivul Refacere și modernizare DC 160 Z.. – G... către SC TRANS CONSTRUCT IMPORT EXPORT SRL.

Urmare a celor mai sus menționate se constată că materialele achiziționate în lunile mai și iunie 2013 de la SC R... P... SRL au fost recepționate în luna iulie 2013, consumul a fost înregistrat luna august 2013, iar valoarea refacturată a materialelor către SC T... C... SRL se efectuează în luna septembrie 2013.

Organele de inspecție fiscală au menționat că tranzacțiile cu SC R... P... SRL în valoare totală de ... lei din care bază impozabilă în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei nu au fost declarate de către SC R... P... SRL prin deconturile de TVA și ca urmare TVA datorată la bugetul de stat nu a fost declarată și achitată.

Astfel, SC R... P... SRL depune declarația 394 pe trimestrul IV 2012 dar nu declară tranzacțiile cu SC X SRL, TVA deductibilă declarată prin declarația 394 coincide cu TVA înscrisă în decontul de TVA pe trimestrul IV 2012 în sumă de 431.097 lei.

Începând cu luna aprilie 2013 societatea depune deconturi de TVA cu sume zero și ca urmare livrările către SC X SRL din luna mai și iunie 2013 nu sunt declarate ca obligație de plată a TVA chiar dacă SC R... P... SRL depune în luna august 2013 declarația 394 pentru luna iunie prin care declară livrările către SC X SRL din lunile mai și iunie 2013.

Întrucât, SC R... P... SRL este radiată, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, organele de inspecție fiscală procedând la analiza informațiilor existente în baza de date ANAF din care s-au extras următoarele informații:

- asociați P... E... M... ...% și B... ...% (administrator), lichidator S... R... - Cabinet Individual de Insolvență S... R....

- societatea a avut ca obiect principal de activitate declarat „Extracția pietrișului și nisipului - CAEN 812”.

- certificatul digital este utilizat de către P... C... S..., CNP ...;

- societatea este radiată începând cu data de ...07.2013, respectiv ...03.2014 prin lichidare;

- din situația financiară aferentă anului 2012 rezultă că societatea înscrie în formularul 20, cifra de afaceri în sumă de ... lei, iar în declarația informativă D394 aferentă anului 2012 declară livrări în sumă de ... lei.

- SC R... P... SRL pentru anul 2013 nu depune la organul fiscal teritorial situațiile financiare anuale și nici declarația anuală privind impozitul pe profit, deconturile de

TVA pe perioada aprilie 2013 - martie 2014 au fost întocmite cu sume zero și depuse la organul fiscal teritorial, ulterior datei de radiere a societății 11.07.2013.

- s-a constatat o neconcordanță între sumele înscrise în declarația cod 394 și cele din deconturile de TVA pe perioada anului 2011 (semestrul II) - 2013;

- din baza de date deținută la nivel ANAF societatea nu deține mijloce fixe – auto înmatriculate;

- pentru perioada iulie 2011 - 2013 SC R... P... SRL declară achiziții în sumă de ... lei de la furnizori care nu declară livrări către acesta precum și de la furnizori care declară livrările, dar către aceștia nu declară nimeni livrări;

Organele de inspecție fiscală au menționat că furnizorii de la care această societate declară achiziții (în principal în anul 2012) sunt SC N... C... SRL, SC A... M... , SC K... G... SRL, SC A... C... SRL.

Datorită acestor deficiențe, organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003, Republicată, privind Codul fiscal nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate, iar în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și respectiv art.118 alin.(5) din același act normativ, au apreciat că nu sunt reale, societatea neavând drept de deducere a TVA în sumă de ... lei.

**În concluzie**, organele de inspecție fiscală, în urma verificării pe perioada ianuarie 2011- septembrie 2015, au stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de bunuri (materiale de construcții, piese auto) și servicii (închirieri utilaje, lucrări de reparații drumuri comunale) efectuate de la SC A... SRL, SC T... C... SRL, SC C... SRL, SC R... SRL, SC A... A... SRL societăți care nu au declarat livrări către SC X SRL și pentru care nu se dovedește proveniența legală a achizițiilor fiind disimulată realitatea prin crearea aparentă a unor operațiuni care în fapt nu s-au efectuat, argumentate de următoarele aspecte:

-societățile care au livrat bunurile și serviciile nu au declarat TVA colectată aferentă acestor tranzacții în deconturile de TVA, respectiv în perioada când au avut loc tranzacțiile aceste societăți nu au depus deconturi de TVA (și nici declarațiile 100 sau 101) pentru a declară tranzacțiile.

- tranzacțiile cu parte din societățile analizate s-au derulat pe perioade scurte de timp și pentru valori mari, aceste societăți fiind radiate la o perioadă scurtă de timp de la data tranzacțiilor astfel: SC A... SRL și SC C... SRL s-au radiat după o lună de la data facturii, SC R... SRL radiată după o lună de la data ultimei facturi, SC A... A... SRL radiată după 4 zile de la data ultimei facturi, SC T... C... SRL radiată după 7 luni de la data ultimei facturi.

-plata contravalorii unor facturi de achiziție s-a efectuat după data radierii societăților (expl SC A... SRL) sau parțial după radierea acestora (SC A... A... SRL, SC C... SRL).

- certificarea relațiilor comerciale între părți nu s-a efectuat în baza unor contracte comerciale (SC A... A... SRL). De menționat este faptul că nu există contract comercial încheiat între SC X SRL și SC A... A... SRL care să reglementeze relația comercială dintre părți, astfel ca, nu se cunoaște valoarea lucrărilor contractate, termenul de execuție, data încheierii contractului, informații din care să rezulte pe ce perioada s-au efectuat aceste lucrări iar dacă necesitatea executării acestor lucrări impunea existența unui subcontractor deoarece SC X SRL dispunea de resurse materiale și umane pentru finalizarea lucrărilor.



- societatea nu justifică necesitatea efectuării achizițiilor de servicii întrucât acestea puteau fi realizate chiar de ea însăși întrucât dispunea de capacitate de execuție.  
- serviciile achiziționate de la SC C... SRL (ex. lucrări de reparații drumuri comunale efectuate în com.T..., sat I..., com.B..., sat L...) au fost refacturate de SC X SRL către Primărie la aceeași valoare, deci fără obținerea unui profit; Din analiza contractelor încheiate de SC X SRL cu subcontractorul SC C... SRL reies următoarele:

- aceste contracte nu sunt înregistrate la niciuna din Primării, respectiv nu au număr de înregistrare cu ștampila Primăriei;
- nu există niciun acord prealabil scris cu Primăriile și deci existența subcontractorilor nu a fost adusă la cunoștința achizitorilor – Primăriilor.
- Primăriile recunosc ca executant pe SC X SRL conform contractelor de execuție încheiate între acesta și Primării, a Proceselor verbale de recepție încheiate și semnate de SC X SRL și Primării și a plăților efectuate de Primării către SC X SRL.

De asemenea, declarațiile privind obligațiile salariale au fost depuse de SC C... SRL pe anul 2011 pe perioada ianuarie - octombrie 2011 însă potrivit situației din Revisal societatea are 9 salariați (din care 1 contabil și administratorul) angajați în anul 2011 (6 persoane), respectiv în ultimele trei luni august - octombrie 2011 au fost angajate 3 persoane, la toți încetarea contractului fiind la data de 31.10.2011. Organele de inspecție fiscală au menționat că deoarece SC C... SRL a încheiat contractele cu cele 3 Primării în data de 12.09.2011, 11.10.2011 și 18.10.2011 potrivit situației din Revisal, societatea nu dispunea de resurse umane suficiente pentru a executa într-o perioadă scurtă și aproape în același timp lucrările complexe de reparații drumuri și canalizare în cele trei comune:sat I... (comuna T... I...), sat L..., comuna B....

-serviciile de transport facturate nu pot fi justificate ca prestate întrucât la data prestării acestora SC R... P... SRL nu mai deținea în patrimoniu mijloace de transport.  
-procesul verbal nr.../...2015 încheiat de către inspectorii antifraudă din cadrul ANAF –D.G.A.F - D.R.A.F ... prin care se constată “există suspiciunea rezonabilă că produsele ce apar în documentele tip factură care au înscrise la rubrica furnizor societatea T... C... SRL, nu au existat în realitate sau provin de pe alte circuite ilicite și ca atare documentele tip factură regăsite în documentele financiar contabile ale societății X SRL, ne conduc spre concluzia ca aceste “tranzacții” nu au avut loc, iar X este o societate interpusă pe un lanț de fraudare.

Datorită acestor deficiențe, organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003, Republicată, privind Codul fiscal nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate, iar în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și respectiv art.118 alin (5) din același act normativ, organele de inspecție fiscală au apreciat că nu sunt reale și având în vedere că SC X SRL a dedus TVA în sumă de ... lei în condițiile nedeclarării TVA colectată de către SC A..., SC C... SRL, SC T... C... SRL, SC ALFA ASFALT, SC R... SRL, nu au fost respectate prevederile art.134<sup>1</sup> și ale art.134<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 republicată privind Codul Fiscal, nejustificarea realității operațiunilor nu poate susține prevederile art.146 alin (1) lit.a) din Codul fiscal.

**În drept**, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale: - LG 571/2003, art.11 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.134<sup>2</sup> alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a), - LG 207/2015, art.6 alin.(1), art.118 alin.(5), art.72, art.73 alin.(1).

**În consecință**, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă bunurilor și serviciilor înscrise în facturile emise de SC A... SRL, SC C... SRL, SC T... C... SRL, SC A... A... SRL și SC R... P... SRL.

### **II.1.2. Cu privire la suma de ... lei reprezentând:**

- ... lei - impozit pe profit suplimentar;
- ... lei - TVA suplimentară,

#### **II.1.2.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând impozit pe profit suplimentar;**

Organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit pentru anul 2013 în sumă de ... lei nedeclarată de societate urmare a calculării declarării eronate a impozitului pe profit.

#### **II.1.2.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA suplimentară;**

Organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a întocmit eronat Deconturile de TVA la luna martie 2011 și decembrie 2011, astfel:

- în decontul de TVA depus la luna martie 2011, societatea înscrie la rândul 28 Regularizări taxă dedusă suma de ... lei, sumă înscrisă în mod eronat;
- în decontul de TVA depus la luna decembrie 2011 societatea înscrie eronat la rândul 28 Regularizări taxă dedusă suma de ... lei, deoarece aceasta reprezintă soldul sumei negative de TVA în sumă de ... lei din decontul lunii octombrie 2011 nepreluat ca și sold în decontul lunii noiembrie 2011, diminuat cu soldul de plata în sumă de ... lei din decontul lunii noiembrie 2011. Deci, suma de ... lei trebuia înscrisă la rândul 36 Soldul sumei negative a TVA reportate din perioada precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursare în decontul lunii decembrie 2011.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei înscrisă în mod eronat ca și TVA deductibilă în deconturile de TVA.

**II.2. Referitor la Decizia nr....../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii**, organele fiscale din cadrul AJFP ... – Serviciul EPPJ, au menționat următoarele:

În temeiul art.88 lit.c) și art.119 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, s-au calculat accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – accesorii aferente impozitului pe profit;
  - ... lei – accesorii aferente TVA,
- conform anexei la DECIZIA nr. ... din ...2016.

Prin Decizia nr....../...2016, obligațiile fiscale accesorii au fost determinate pentru obligații fiscale principale individualizate prin Decizia de impunere nr....../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Organele fiscale din cadrul AJFP ... – Serviciul EPPJ au precizat faptul că potrivit evidenței pe plătitori, debitele stabilite suplimentar au fost stinse în totalitate, astfel că prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr....../...2016 s-au

calculat accesorii, de la scadență și până la data stingerii, inclusiv, în sumă de ... lei la impozitul pe profit și ... lei la TVA, în conformitate cu art.173, art.174 și art. 176 din Legea nr.207/2015 din Codul de procedura fiscală.

### **III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:**

SC X SRL, cu sediul social în municipiul ..., ..., județul ..., înregistrată în Registrul Comerțului sub nr. ..., având C.I.F. ..., prin administrator B, reprezentată legal de dl. av. dr. C și dna. av. Z din Societatea Civilă de Avocați C, cu domiciliul procesual ales la C - Societate Civilă de Avocați, sediul secundar din ..., la dosarul contestației fiind anexată, în original, împuternicirea avocațială seria ... nr..../2016 din ...2016 pentru dl. av. dr. C și dna. av. Z din Societatea Civilă de Avocați C.

Contestația a fost depusă la AJFP ..., fiind înregistrată sub nr..../...2016.

SC X SRL din ... contestă:

- Decizia de impunere nr..../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../...2016, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - TVA suplimentară;

- Decizia nr..../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii emisă de AJFP ... – Serviciul EPPJ, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei – accesorii aferente impozitului pe profit;

... lei – accesorii aferente TVA.

#### **A. Referitor la aspectele procedurale invocate de contestatoare.**

##### **A.1. Nerespectarea dreptului la apărare la finalul inspecției fiscale. Excepția lipsei audierii.**

Petenta invocă faptul că societatea nu a beneficiat de termenul de 5 (cinci) zile lucrătoare pentru a-și pregăti obiecțiunile cu privire la proiectul de raport de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea prin adresa înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr.... / ...2016 și la AIF sub nr.... / ...2016 a prezentat un punct cu privire la proiectul de raport de inspecție fiscală înmânat societății la data de 01.06.2016.

Precizăm de asemenea că potrivit adresei înregistrată la societate sub nr.... / ...2016, organele de inspecție fiscală au înaintat prin înmânare directă, sub semnătura dnei. B... C... (în calitate de împuternicit al administratorului) invitația la discuția finală pentru data de 02.06.2016.

Referitor la data fixată pentru discuția finală SC X SRL prin reprezentații săi direcți nu au formulat o altă solicitare privind data fixată pentru discuția finală. Dna. B... C... în calitate de împuternicit al administratorului, însoțită de contabilul societății dna. C... L... s-au prezentat în data de 02.06.2016 la sediu organului de inspecție fiscală în vederea purtării discuției finale privind constatările înscrise în

proiectul de raport de inspecție fiscală, discuție care poate fi confirmată ca fiind efectuată de personalul Serviciului de Inspecție Fiscală 3.

Precizăm de asemenea faptul că în RIF nr. ... / ...2016 (pag.34) care stă la baza emiterii deciziei de impunere, la cap. VI. Discuția finală cu contribuabilul s-au făcut mențiunile referitoare la discuția finală și la analiza punctului de vedere formulat de contribuabil.

Astfel, contrar susținerilor contribuabilului, acesta a avut posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere asupra constatărilor organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește solicitarea de acces la dosarul administrativ, în vederea pregătirii audierii prevăzute de art.9 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că inspecția fiscală s-a desfășurat cu respectarea prevederilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în speță, fiind aplicabile prevederile O.P.A.N.A.F nr.364/2009 pentru aprobarea Sistemului de proceduri pentru inspecția fiscală, pentru aprobarea Sistemului de proceduri pentru inspecția fiscală:

*“în timpul acțiunii de inspecție fiscală se va constitui dosarul acțiunii de inspecție fiscală, care va cuprinde totalitatea documentelor și/sau formularelor întocmite sau utilizate în cadrul acțiunii de control, altele decât cele care se anexează actului de control și care justifică modul de desfășurare a procedurii. Pentru activitățile desfășurate conform prezentelor proceduri, generatoare de documente specifice, se va întocmi dosarul acțiunii de inspecție fiscală și se va arhiva în cadrul serviciului din care face parte echipa de inspecție fiscală”.*

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că potrivit adresei înregistrată la societate sub nr.... / ...2016, au înaintat prin înmânare directă, sub semnătură dnei. B... C... (împuternicit al administratorului, care pe parcursul inspecției fiscale a reprezentat societatea în relație cu organele de inspecție fiscală), atât anexele la proiectul de raport de inspecție fiscală, cât și proiectul de raport de inspecție fiscală.

În concluzie, atât solicitarea accesului la dosarul administrativ în vederea pregătirii audierii, cât și excepția lipsei audierii nu poate fi invocată de SC X SRL, cu consecința nulității deciziei de impunere nr. ... / ...2016 în sensul art.9 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, nefiind incidentă în speță, întrucât legiuitorul a reglementat în mod expres la art.49 din același act normativ, condițiile de nulitate a actului administrativ fiscal, astfel:

*“ART. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal*

*(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 40 alin. (3), precum și organul fiscal emitent;*
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.*

*(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de*

*soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.*

*(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

Prin urmare, potrivit procedurii fiscale reglementate de Codul de procedură fiscală, elementele care conduc la nulitatea unui act administrativ sunt expres și limitativ prevăzute de lege (lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal).

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și că respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice, noțiunea de **nulitate absolută se folosește pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres **acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor**, ele fiind enumerate la art.49 alin. (1) lit a) – c) din Codul de procedură fiscală.

În speță, analizând actele administrativ fiscale existente la dosarul cauzei, se reține că acestea conțin toate elementele prevăzute de legiuitor în cuprinsul art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind emise cu respectarea *prevederilor legale privind competența*.

În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele și excepțiile ridicate de contestatară.

În ceea ce privește argumentul conform căruia au fost încălcate prevederile art.9 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*“ART. 9 Dreptul de a fi ascultat*

*(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului / plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”,*

astfel, contrar susținerilor contribuabilului, acesta a avut posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere asupra constatărilor organelor de inspecție fiscală, reținându-se că petentului i s-a acordat dreptul de a fi ascultat și i s-a dat posibilitatea să-și exprime punctul de vedere, aspect consemnat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. ... / ...2016 (care a stat la baza emiterii deciziei de impunere), care la pag.34 cap. VI. Discuția finală cu contribuabilul face mențiunile referitoare la discuția finală și la analiza

punctului de vedere formulat de contribuabil. Urmare analizei punctului de vedere, organele de inspecție fiscală au reținut că susținerile contestatorului cu privire la nelegalitatea și netemeinicia obligațiilor fiscale suplimentare, nu sunt de natură să modifice constatările din Raportul de inspecție fiscală, fiind menținute constatările și consecințele fiscale ale inspecției fiscale.

Organele de inspecție fiscală au respectat întocmai prevederile art.130 și art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

*“ART. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.*

*(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.(...)*

*(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.*

*ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.*

*(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.*

*(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;(...)*”

În consecință, excepțiile ridicate de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr.../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod expres și limitativ la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

De altfel, potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele

imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal și în cazul în care s-ar constata nerespectarea dispozițiilor procedurale, aceasta nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise cu nerespectarea *stricto sensu* a legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedite în speță, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Astfel, potrivit normelor legale mai sus citate, organul de inspecție fiscală a depus toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății și în acest scop și-a exercitat rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le-a considerat utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege.

Totodată, obiectivele vizate de organele de inspecție fiscală au implicat examinarea *in concreto* a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

În concluzie, se reține că, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, motive de fapt și de drept care au fost preluate și menționate în mod expres și prin decizia de impunere contestată.

Având în vedere cele prezentate, cu privire la invocarea nulității actelor administrative atacate pentru pretinsa încălcare a dispozițiilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a contestației reține că nu sunt întrunite condițiile pentru constatarea nulității actelor administrative contestate.

## **A.2. Cu privire la necompetența Administrației Județene a Finanțelor Publice ... privind efectuarea inspecției fiscale la contribuabilul X SRL.**

Petenta invocă prevederile art.23 din H.G. nr.520/2013 potrivit căruia atribuțiile fostelor direcții fiscale au fost preluate de noile direcții regionale, neprecizând alte articole sau prevederi legale posibil a fi încălcate de organele de inspecție fiscală privind efectuarea inspecției fiscale de către A.J.F.P. ....

Organele de inspecție fiscală precizează că SC X SRL este o persoană juridică cu domiciliul fiscal înregistrat în Municipiul ..., ..., cu codul de înregistrare fiscală nr. ..., cu numărul de înregistrare de la Oficiul Registrului Comerțului ....

Întrucât SC X SRL are domiciliul fiscal în municipiul ..., competența de efectuare a inspecției fiscale a revenit organului fiscal teritorial unde societatea are domiciliul fiscal, respectiv A.J.F.P. ..., fiind aplicabile prevederile art.119 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală potrivit căruia:

*“Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit de organul fiscal competent potrivit cap. I și II ale titlului III. Organele fiscale care sunt competente să efectueze inspecția fiscală sunt denumite în sensul prezentului capitol organe de inspecție fiscală”.*

Potrivit dispozițiilor art.30 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“ART. 30*

*Competența materială și teritorială a organului fiscal central*

*(1) Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine aceluși organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F.\*), în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului.”*

coroborate cu cele ale OPANAF nr.1104/2013 pentru aprobarea structurii organizatorice regionale, cu modificările și completările ulterioare, SC X SRL este arondată fiscal și administrativ la Administrația Județeană a Finanțelor Publice ....

Totodată, potrivit dispozițiilor art.7 din OPANAF nr.1104/2013, „*orice altă prevedere contrară prezentului ordin își încetează aplicabilitatea*”.

De asemenea, conform modificărilor aduse de H.G. nr.816/2015 pentru modificarea și completarea H.G. nr.520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice (structura invocată de către petentă a fi competentă în efectuarea inspecției fiscale), funcționează structuri fără personalitate juridică respectiv „*administrații județene/de sector ale finanțelor publice, care pot avea în structură servicii/birouri fiscale*”.

În concluzie, nu se impune delegarea de competență emisă de D.G.R.F.P. Timișoara pentru organele de inspecție fiscală ale A.J.F.P. ... privind efectuarea inspecției fiscale.

Având în vedere cele precizate, se constată că inspecția fiscală a fost efectuată în mod legal de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... în calitate de organ competent, fapt pentru care argumentul societății SC X SRL din ... nu poate fi reținut în soluționarea contestației.

### **A.3. Cu privire la solicitarea privind audierea orală conform prevederilor art.276 alin (5) din Legea nr.207/2015, petenta solicita fixarea unei date pentru audierea orală, în procedura contestației.**

În speța, sunt incidente prevederile pct. 9.12 din O.P.A.N.A.F nr. 3741/23.12.2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“9.12. Solicitarea privind susținerea orală a contestației poate fi formulată în cuprinsul contestației sau prin cerere separată, o singură dată în cadrul procedurii de soluționare a contestației. Contestatorul va putea aduce lămuriri suplimentare cu privire la argumentele din cuprinsul contestației și documente prin care înțelege să își probeze afirmațiile. Susținerile contestatorului și ale reprezentantului organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat vor fi consemnate într-o minută, ce va fi anexată la dosarul contestației.”*

Prin adresa nr.... / ...2016 D.G.R.F.P. Timișoara a informat SC X SRL în ceea ce privește solicitarea de acordare a audierii orale în vederea participării la procedura de susținere orală a contestației formulată, aceasta a fiind programată la data ....10.2016, dată la care a și avut loc ședința, susținerile participanților fiind consemnate în minuta ședinței privind susținerea orală încheiată cu această ocazie și anexată dosarului contestației.



**A.4. Cu privire la susținerea contestatarei potrivit căreia organul fiscal nu a respectat dreptul la apărare al contribuabilului, prin nepermiterea accesului la dosarul administrativ care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ... / ...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.**

**În drept**, având în vedere dispozițiile art. 10 și art. 73 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 10

*Obligația de cooperare*

(1) *Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.*

(2) *Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.*

ART. 73

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

(1) *Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

raportat la normele incidente care reglementează obligațiile/drepturile organelor de inspecție fiscală, respectiv care guvernează inspecția fiscală, respectiv:

„ART. 6

*Exercitarea dreptului de apreciere*

(1) *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.*

(2) *Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.*

„Art.7

*Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

(3) *Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte.*

(4) *Organul fiscal decide asupra felului şi volumului examinărilor, în funcţie de circumstanţele fiecărui caz în parte şi de limitele prevăzute de lege.*

“ART. 118

*Reguli privind inspecţia fiscală*

(...)

(5) *Inspecţia fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligaţii prevăzute de legislaţia fiscală şi contabilă.”*

În susţinerea solicitării sale petenta invocă exclusiv hotărârea CJUE în cauza Solvay c. Comisia, afacerea C-109/10.

Învederăm că din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, documentele susceptibile de a nu fi fost prezentate petentei şi care ar fi putut influenţa cuantumul sumei stabilite suplimentar în sarcina sa sunt cele în legătură cu care organele de inspecţie fiscală au sesizat organele de urmărire penală conform sesizării penale nr. ... / ...2016 aflată în fotocopie la dosarul cauzei, în virtutea căreia prin prezenta decizie se va suspenda soluţionarea contestaţiei pentru suma de **... lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei şi TVA în sumă de ... lei.

De altfel autoritatea fiscală este obligată ca la finalizarea procesului penal să facă aplicaţiunea art. 279 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

*„(4) Hotărârea definitivă a instanţei penale prin care se soluţionează acţiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluţionarea contestaţiei, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”,*

în cauza dedusă judecăţii organele fiscale constituindu-se parte civilă faţă de dl. B..., în calitate de administrator la SC X SRL, cu sediul social în municipiul ..., ..., judeţul ..., înregistrată în Registrul Comerţului sub nr. ..., C.I.F. ..., pentru prejudiciul total în sumă de **... lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei şi TVA în sumă de ... lei.

Din cuprinsul RIF nr. .../...2016 rezultă că în inspecţia fiscală au fost administrate mijloace de probă prevăzute la art.49 din Codul de procedură fiscală, acestea referindu-se la solicitarea de informaţii din partea reprezentantului legal al societăţii verificate, folosirea de înscrieri, etc.

Complementar, organele de inspecţie fiscală au avut în vedere:

- informaţiile publice disponibile pe portalul oficial al Ministerului Finanţelor Publice respectiv [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro);

- informaţiile proprii organului fiscal, respectiv datele obţinute în urma agregării informaţiilor înscrise în cuprinsul declaraţiilor informative (cod 394) depuse de către contribuabili;

- informaţiile disponibile organului fiscal în urma exploatării aplicaţiei informatice

- documentele şi informaţiile deţinute de organele de inspecţie fiscală cu privire la cele 5 societăţi, SC A... SRL, SC C... SRL, SC A... A... SRL, SC R... P...

SRL și SC T... SRL preluate din bazele de date ANAF, cu referire la datele de identificare, declarațiile fiscale depuse - declarații cod 390, cod 300, cod 101, conturi bancare, cuantumul obligațiilor fiscale neachitate, puncte de lucru deschise, controale efectuate, etc..

Potrivit dispozițiile art. 41 din Carta Drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. C 303/1 din 14 decembrie 2007, care stipulează:

*„ART. 41*

*Dreptul la bună administrare*

*(1) Orice persoană are dreptul de a beneficia, în ce privește problemele sale, de un tratament imparțial, echitabil și într-un termen rezonabil din partea instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor Uniunii.*

*(2) Acest drept include în principal:*

*(a) dreptul oricărei persoane de a fi ascultată înainte de luarea oricărei măsuri individuale care ar putea să îi aducă atingere;*

*(b) dreptul oricărei persoane de acces la dosarul propriu, cu respectarea intereselor legitime legate de confidențialitate și de secretul profesional și comercial;*

*(c) obligația administrației de a-și motiva deciziile”.*

Din lecturarea hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene din 25 octombrie 2011, în cauza C-109/10, privind recursul formulat de societatea Solvay SA împotriva Hotărârii Tribunalului Uniunii Europene T-57/01 din 17 decembrie 2009, Solvay/Comisia, se reține că la data emiterii prezentei, organul competent în soluționarea contestației nu poate valorifica soluția adoptată prin hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 25 octombrie 2011 pentru următoarele motive:

- conform hotărârii CEJ al treilea motiv de recurs formulat de societatea Solvay SA este întemeiat pe încălcarea dreptului la apărare, care rezultă din „faptul că, după ce a refuzat recurenteii accesul la dosar în timpul procedurii administrative, Comisia a pierdut o parte a acestuia din urmă”;

- dreptul de acces la dosar presupune ca: „întreprinderii în cauză să i se acorde de către Comisie posibilitatea de a proceda la o examinare a tuturor înscrisurilor care figurează în dosarul de investigare și care sunt susceptibile să fie pertinente pentru apărarea sa. Acestea cuprind atât înscrisurile incriminatoare, cât și pe cele dezincriminatoare, sub rezerva secretelor comerciale ale altor întreprinderi, a documentelor interne ale Comisiei și a altor informații confidențiale”;

- conform par. 57 „Atunci când accesul la dosar și în special accesul la înscrisurile dezincriminatoare este asigurat în etapa procedurii jurisdicționale, întreprinderea în cauză nu trebuie să demonstreze că, în cazul în care ar fi avut acces la înscrisurile necomunicate, decizia Comisiei ar fi avut un conținut diferit, ci doar că înscrisurile respective ar fi putut fi utilizate în mod util în apărare”;

- motivul determinant care a condus la formarea convingerii Curții că în cauză s-a produs o încălcare a accesului la dosar a fost următorul „Comisia a recunoscut că a pierdut anumite dosare și că se afla în imposibilitatea de a întocmi lista înscrisurilor cuprinse în dosare, deoarece, în opinia sa, nici indicii acestor clasoare nu puteau fi identificați.” în situația în care nu a fost vorba despre câteva documente lipsă al căror conținut ar fi putut fi reconstituit din alte surse, ci despre dosare componente întregi;

- astfel în concluzie, Curtea a stabilit că „Tribunalul a săvârșit o eroare de drept în ceea ce privește încălcarea de către Comisie a dreptului la apărare, a încălcat

principiile sarcinii probei și s-a întemeiat pe o ipoteză referitoare la conținutul documentelor lipsă pe care el însuși nu era în măsură să o verifice.”

Așa cum subliniază și CEJ în decizia mai sus precizată „încălcarea dreptului la apărare trebuie examinată în funcție de împrejurările specifice fiecărei spețe.”

Raportând aprecierile Curții expuse pe larg în cauza C-109/10, la care petenta face referire, se impune precizarea următoarelor:

- din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere rezultă că petenta, pe parcursul inspecției fiscale a beneficiat de dreptul la apărare;
- au fost precizate în cazul fiecărei firme situația acestora, concluziile au fost aduse la cunoștința administratorului petentei acesta având posibilitatea de a prezenta alte mijloace de probă care să infirme constatările inspecției fiscale;
- în mod similar, în cazul declarațiilor depuse la autoritatea fiscală de către firmele partenere, petentei nu i-au fost puse la dispoziție declarațiile acestora (existând situații când firmele partenere nu au depus niciun fel de declarații deși aveau obligații, fapt despre care s-a făcut mențiune în RIF) și nici informațiile din bazele de date ale autorității fiscale, dar petentei i-au fost aduse la cunoștință fiecare neregulă constatată, tocmai pentru a i se oferi posibilitatea exercitării dreptului la apărare;
- parte din informațiile utilizate sunt informații publice putând fi accesate pe site-ul mfinante.ro;
- la finalul inspecției fiscale, petentei i-a fost pus la dispoziție proiectul Raportului de inspecție fiscală, aceasta depunând inclusiv obiecțiuni, la care organele de inspecție fiscală și-au prezentat punctul de vedere.

Ca o sinteză a celor arătate mai sus, învederăm că, așa cum a arătat și petenta, dreptul la apărare este un drept care trebuie respectat de toate instituțiile statului, dar raportându-ne la cauza Solvay supusă analizei, rezultă că nu există o similitudine completă între aceasta și cauza dedusă judecătii, în condițiile în care în cauza Solvay au fost pierdute de către Comisie dosare întregi, fiind îngădit inclusiv accesul la înscrisurile dezincriminatoare, în cauza SC X SRL operațiunile comerciale derulate de petentă cu partenerii săi și care au generat posibile implicații fiscale fac obiectul dosarului penal nr. .../.../2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., etapa de urmărire penală desfășurându-se într-un cadru legal prestabilit care respectă principiile fundamentale (inclusiv prezumția de nevinovăție și dreptul la apărare) așa cum sunt ele reglementate prin legea penală, Constituția României, Convenția europeană, jurisprudența Curții Europene sau Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene.

În cadrul procesului penal, situația de fapt va fi stabilită pe baza probelor legal și loial administrate, părțile și subiecții procesuali principali având posibilitatea de a propune probe și cere administrarea lor în tot cursul procesului penal; suspectul sau inculpatul, în vederea garantării unei apărări concrete și efective, beneficiind în cadrul procesului penal de anumite drepturi specifice reglementate de lege, dintre care amintim dreptul de a consulta dosarul, în condițiile art. 94 din Noul Cod de procedură penală.

Problema care se ridică în această etapă procesuală – soluționarea contestației pe cale administrativă - este dacă posibilitatea ca un document sau informație care să

nu fi fost prezentate petentei de către organele de inspecție fiscală, singurele care ar putea deține „dosarul administrativ al inspecției fiscale” la care se face referire în contestație, ar avea vreo influență în soluționarea pe fond a contestației, în situația în care soluția de suspendare a soluționării contestației nu implică analiza pe fond a cauzei, aceasta urmând a fi reluată în condițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În considerarea celor prezentate la acest capăt de cerere, rezultă că în etapa de soluționare a contestației pe cale administrativă, este prematură pronunțarea organului competent în soluționarea contestației asupra accesului petentei la dosarul administrativ, în considerarea celor mai sus prezentate, prioritate având organele de urmărire penală, respectiv instanțele penale, dacă este cazul, autoritatea fiscală fiind obligată ca la finalizarea procesului penal să facă aplicațiunea art.279 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

*„(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”*

În consecință, în ceea ce privește susținerea contestatarii potrivit căreia organul fiscal nu a respectat dreptul la apărare al contribuabilului, prin nepermiterea accesului la dosarul administrativ care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2016, aceasta va fi analizată de către DGRFP Timișoara ulterior soluției ce va fi dispusă ca urmare a faptului că organele de inspecție fiscală care au încheiat Decizia de impunere nr. .../...2016, contestată, au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul ..., cu sesizării penale nr. ... / ...2016, cu privire la suma de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

## **B. Asupra fondului cauzei**

SC X SRL din ... contestă:

- Decizia de impunere nr..../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../...2016, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - TVA suplimentară;

- Decizia nr..../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii emisă de AJFP ... – Serviciul EPPJ, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei – accesorii aferente impozitului pe profit;

... lei – accesorii aferente TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv fotocopia sesizării penale nr. ... / ...2016 rezultă că organele de inspecție fiscală care au emis Decizia de impunere nr. .../...2016, contestată, au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul ..., cu privire la suma de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

**III.1. Pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:  
... lei - impozit pe profit;  
... lei - TVA suplimentară,**

**cauza supusă soluționării este dacă Ministerul Finanțelor Publice, prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care în dosarul penal nr. .../.../2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., se efectuează cercetări față de dl. B... și SC X SRL pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... - Inspecție Fiscală, prin referatul nr. ... / ...2016 privind propunerile de soluționare a contestației, au menționat faptul că s-a întocmit sesizarea penală în acest dosar.

Astfel, trebuie reținut aspectul că urmare a inspecției fiscale efectuată la contribuabilul SC X SRL, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../...2016 a fost emisă de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, Decizia de impunere nr..../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice stabilite de inspecția fiscală în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;  
... lei - TVA suplimentară.

AJFP ... – Inspecție Fiscală, pentru aspectele constatate urmare inspecției fiscale au întocmit sesizarea penală cu nr. ... / ...2016 către Parchetul de pe lângă Tribunalul ..., pentru cercetarea penală a numitului B..., în calitate de administrator la SC X SRL, cu sediul social în municipiul ..., ..., județul ..., înregistrată în Registrul Comerțului sub nr. ..., C.I.F. ....

AJFP ... – Inspecție Fiscală s-a constituit parte civilă, iar obiectul sesizării penale îl constituie doar prejudiciul în sumă de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;  
... lei - TVA suplimentară.

Se reține că, în cuprinsul plângerii penale înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., s-a solicitat dispunerea măsurilor legale de începere a cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, care arată:

*„Art.9 (1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale: (...)*

*c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive; (...)*”

Astfel, având în vedere faptul că A.J.F.P. ... - Inspecția Fiscală a formulat în cauză sesizarea penală cu nr. ... / ...2016 către Parchetul de pe lângă Tribunalul ..., Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin adresa nr. ... / ...2016 a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul ... să comunice stadiul soluționării sesizării penale, deoarece organele administrativ - jurisdicționale,

respectiv Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, nu se pot pronunța pe fondul cauzei mai înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare în speță o au organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei ce atrage plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*.

Cu adresa din ...09.2016 din Dosar nr.../.../2016, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2016, Parchetul de pe lângă Tribunalul ... a comunicat faptul că sesizarea penală cu nr. ... / ...2016: *„face obiectul dosarului penal nr.../.../2016 privind pe B... și SC X SRL, cercetați pentru săvârșirea infracțiunii prev. de art.9 alin.1 lit.c din L.241/2005. Dosarul penal a fost trimis la Inspectoratul de Poliție Județean ... – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, pentru cercetări”*.

De asemenea, în considerarea faptului că urmare a contestației formulate de către SC X SRL, împotriva Deciziei de impunere Nr. ... / ...2016, a RIF .../...2016 și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.../...2016 emise de Administrația Finanțelor Publice ..., contestație înregistrată la A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală sub nr. ... / ...2016 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. ... /...2016, s-a constatat următoarea stare de fapt:

**1.** În cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-HD nr. 125/14.06.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... au consemnat constatări referitoare la informațiile conținute de Procesul verbal nr. .../...2015 emis de D.R.A.F. ..., acesta constituindu-se ca Anexa nr. 14 la RIF ... / ...2016, iar conform Minutei sedinței din data de 25.10.2016 încheiată cu ocazia susținerii orale a contestației, doamna director al SC X SRL, dna. B... C... a arătat că:

*“din informațiile pe care le deținem structura Antifraudă ... nu a formulat sesizare penală în cauză în baza PV nr. .../...2015”;*

**2.** Din lecturarea fotocopiei Procesului verbal nr. .../...2015 emis de D.R.A.F. ..., nu rezultă că au fost sesizate organele de urmărire și cercetare penală în legătură cu starea de fapt consemnată în acesta, cu toate că în cuprinsul filei 17 se arată că:

*“în conformitate cu dispozițiile art. 67 din Codul de Procedură Fiscală aprobat prin OG 92/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile art.14 din Legea 241/2005, echipa de control a procedat la estimarea suplimentară a obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat, în sumă de ... lei.”,*

având în vedere dispozițiile exprese ale art.277 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu principiul general de drept *“penalul ține în loc civilul”* consacrat de Codul de procedură penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin adresa nr. ... / ...2016 a solicitat Direcției Regionale Antifrauda Fiscală ... să comunice dacă în legătură cu starea de fapt consemnată în Procesul verbal nr.../...2015 emis de D.R.A.F. ... pentru SC X SRL ... a fost formulată sesizare penală în cauză, precum și dacă există persoane cercetate în vederea stabilirii caracterului infracțional al aspectelor consemnate în Procesul verbal nr. .../...2015 emis de D.R.A.F. ..., iar în caz afirmativ stadiul soluționării acesteia, cu mențiunea că în cazul necomunicării celor solicitate, Ministerul Finanțelor Publice - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este în imposibilitatea soluționării contestației, în considerarea dispozițiilor art. 277 din Legea nr. 207/2015

privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu starea de fapt contradictorie rezultată din documentele existente la dosarul cauzei, mai sus descrisă.

Cu adresa nr.... / ...2016, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2016, Direcția Generală Antifraudă Fiscală – Structura Centrală, a comunicat:

*“Ca urmare a adresei dumneavoastră nr.... / ...2016, înregistrată la Direcția generală antifraudă fiscală ... sub nr. ... / ...2016, redirecționată la Direcția generală antifraudă fiscală (DGAF) prin adresa nr... - ...2016, vă comunicăm faptul că societatea X SRL – CUI ... a făcut obiectul unor controale efectuate de către DGAF, fiind sesizate organele de urmărire penală competente referitor la aspectele constatate.”*

**În drept**, art.277 alin.(1) și art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

“ART.277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

*(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

*a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;*

*b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.*

*(2) La cererea contestatorului, organul de soluționare competent suspendă procedura și stabilește termenul până la care aceasta se suspendă. Termenul de suspendare nu poate fi mai mare de 6 luni de la data acordării. Suspendarea poate fi solicitată o singură dată.*

*(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.*

*(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”*

ART. 279 Soluții asupra contestației

*(5) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”*

Astfel, între constatările stabilite prin Decizia de impunere nr..../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, soluționarea contestației împotriva Deciziei de impunere nr..../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice stabilite de inspecția fiscală, contestată, și pronunțarea asupra sesizării penale nr. ... / ...2016 în sensul stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Potrivit acestor prevederi legale, există posibilitatea legală a suspendării soluționării contestației, prin decizie motivată, suspendându-se soluționarea cauzei



atunci când aceasta depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări, regula de drept mai sus citată fiind statuată tocmai pentru a clarifica toate indiciile privind săvârșirea unei fapte penale a căror constatare ar avea o influență directă asupra soluției pronunțate în procedura administrativă, prealabil emiterii deciziei de către organele administrativ fiscale, în considerarea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul*.

Potrivit Sesizării penale nr. ... / ...2016 transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., Ministerul Finanțelor Publice prin Inspekția Fiscală din cadrul A.J.F.P ... a sesizat organele de urmărire și cercetare penală, în legătură cu achizițiilor de bunuri (materiale de construcții, piese auto) și servicii (închirieri utilaje, lucrări de reparații drumuri comunale) efectuate de la SC A... SRL, SC T... C... SRL, SC C... SRL, SC R... SRL, SC A... A... SRL, argumentate de următoarele aspecte:

*“-societățile care au livrat bunurile și serviciile nu au declarat TVA colectată aferentă acestor tranzacții în deconturile de TVA, respectiv în perioada când au avut loc tranzacțiile aceste societăți nu au depus deconturi de TVA (și nici declarațiile 100 sau 101) pentru a declară tranzacțiile.*

*- tranzacțiile cu parte din societățile analizate s-au derulat pe perioade scurte de timp și pentru valori mari, aceste societăți fiind radiate la o perioadă scurtă de timp de la data tranzacțiilor astfel: SC A... SRL și SC C... SRL s-au radiat după o lună de la data facturii, SC R... SRL radiată după o lună de la data ultimei facturi, SC A... A... SRL radiată după 4 zile de la data ultimei facturi, SC T... C... SRL radiată după 7 luni de la data ultimei facturi.*

*-plata contravalorii unor facturi de achiziție s-a efectuat după data radierii societăților (expl SC A... SRL) sau parțial după radiarea acestora (SC A... A... SRL, SC C... SRL).*

*- certificarea relațiilor comerciale între părți nu s-a efectuat în baza unor contracte comerciale (SC A... A... SRL). De menționat este faptul că nu există contract comercial încheiat între SC X SRL și SC A... A... SRL care să reglementeze relația comercială dintre părți, astfel ca, nu se cunoaște valoarea lucrărilor contractate, termenul de execuție, data încheierii contractului, informații din care să rezulte pe ce perioada s-au efectuat aceste lucrări iar dacă necesitatea executării acestor lucrări impunea existența unui subcontractor deoarece SC X SRL dispunea de resurse materiale și umane pentru finalizarea lucrărilor.*

*- societatea nu justifică necesitatea efectuării achizițiilor de servicii întrucât acestea puteau fi realizate chiar de ea însăși întrucât dispunea de capacitate de execuție.*

*- serviciile achiziționate de la SC C... SRL (ex. lucrări de reparații drumuri comunale efectuate în com.T..., sat I..., com.B..., sat L...) au fost refacturate de SC X SRL către Primărie la aceeași valoare, deci fără obținerea unui profit; Din analiza contractelor încheiate de SC X SRL cu subcontractorul SC C... SRL reies următoarele:*

*- aceste contracte nu sunt înregistrate la niciuna din Primării, respectiv nu au număr de înregistrare cu ștampila Primăriei;*

*- nu există niciun acord prealabil scris cu Primăriile și deci existența subcontractorilor nu a fost adusă la cunoștința achizitorilor – Primăriilor.*

*- Primăriile recunosc ca executant pe SC X SRL conform contractelor de execuție încheiate între acesta și Primării, a Proceselor verbale de recepție încheiate și semnate de SC X SRL și Primării și a plăților efectuate de Primării către SC X SRL.*

*De asemenea, declarațiile privind obligațiile salariale au fost depuse de SC C... SRL pe anul 2011 pe perioada ianuarie - octombrie 2011 însă potrivit situației din Revisal societatea are 9 salariați (din care 1 contabil și administratorul) angajați în anul 2011 (6 persoane), respectiv în ultimele trei luni august - octombrie 2011 au fost angajate 3 persoane, la toți încetarea contractului fiind la data de 31.10.2011. Organele de inspecție fiscală au menționat că deoarece SC C... SRL a încheiat contractele cu cele 3 Primării în data de 12.09.2011, 11.10.2011 și 18.10.2011 potrivit situației din Revisal, societatea nu dispunea de resurse umane suficiente pentru a executa într-o perioadă scurtă și aproape în același timp lucrările complexe de reparatii drumuri și canalizare în cele trei comune:sat I... (comuna T... I...), sat L..., comuna B...*

*-serviciile de transport facturate nu pot fi justificate ca prestate întrucât la data prestării acestora SC R... P... SRL nu mai deținea în patrimoniu mijloace de transport.*

*-procesul verbal nr.../...2015 încheiat de către inspectorii antifraudă din cadrul ANAF –D.G.A.F - D.R.A.F ... prin care se constată “există suspiciunea rezonabilă că produsele ce apar în documentele tip factură care au înscrise la rubrica furnizor societatea T... C... SRL, nu au existat în realitate sau provin de pe alte circuite ilicite și ca atare documentele tip factură regăsite în documentele financiar contabile ale societății X SRL, ne conduc spre concluzia ca aceste “tranzacții” nu au avut loc iar X este o societate interpusă pe un lanț de fraudare.*

*Datorită acestor deficiențe, organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art. 11 din Legea nr.571/2003, Republicată, privind Codul fiscal nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate, iar în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și respectiv art.118 alin (5) din același act normativ: “Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare...”, organele de inspecție fiscală au apreciat că nu sunt reale”,*

*această stare de fapt fiind cuprinsă și în Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2016.*

*Conform Sesizării penale nr. ... / ...2016 existentă în copie la dosarul cauzei, Ministerul Finanțelor Publice, prin Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P ... s-a constituit parte civilă față de B... și SC X SRL pentru prejudiciul de ... lei reprezentând:*

*... lei - impozit pe profit;  
... lei - TVA suplimentară,  
aceste sume regăsindu-se în suma contestată de ... lei reprezentând:*

*... lei - impozit pe profit;  
... lei - TVA suplimentară,  
fiind stabilită prin Decizia de impunere nr.../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.*

*Astfel, potrivit sesizării penale există suspiciuni că numitul B..., în calitate de asociat și administrator al societății al SC X SRL ..., pentru perioada 01.01.2011 – 05.08.2013, a produs un prejudiciu proprietății publice în sumă totală de ... lei, fapt pentru care Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P ... a transmis actele de control organelor de urmărire și cercetare penală în scopul identificării existenței sau*

inexistenței faptelor infracționale.

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecării, se reține că, între datoria fiscală contestată de către petentă în sumă parțială de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - TVA suplimentară,

stabilită de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. .../...2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016 de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P ..., și stabilirea naturii infracționale a faptelor săvârșite de administratorul petentei aflat în cercetare penală privind prejudiciul calculat în sumă de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - TVA suplimentară,

care fac obiectul sesizării penale, există o interdependență de care depinde soluționarea cauzei.

Această interdependență constă în faptul că organele de urmărire și cercetare penală urmează să stabilească dacă, în legătură cu operațiunile derulate de petentă, aceasta a stabilit cu rea credință obligațiile datorate bugetului de stat de natura TVA având ca obiectiv final obținerea, fără drept, a unor sume de bani, precum și diminuarea masei impozabile, în condițiile în care potrivit sesizării penale, în urma verificărilor efectuate, referitor la tranzacțiile derulate cu SC A... SRL, SC T... C... SRL, SC C... SRL, SC R... SRL, SC A... A... SRL, au constatat că nu reflectă operațiuni economice reale, caz în care, facturile respective nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența contabilă.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor economice declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedură Penală, potrivit cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o”*.

Totodată, se reține că, prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că: *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea*

*contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”.

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziei Curții Constituționale mai sus enunțată, ținând seama de faptul că Sesizarea penală nr. ... / ...2016 a cărei stare de fapt este descrisă în Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2016, contestată, au fost transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., Raport de inspecție fiscală nr. .../...2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ... / ...2016, contestată, considerând că în evidența contabilă a societății au fost operate înregistrări care ar putea determina diminuarea la plată a obligațiilor fiscale privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, astfel că ar putea fi întrunite aspectele prevăzute la art. 9 alin. 1 lit. c din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens operațiunea fictivă poate consta, printre altele și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documente legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele contabile a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr.272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Potrivit Legii nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările ulterioare, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, *per a contrario*, ar presupune ignorarea cercetărilor organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire și cercetare penală în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității

suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea cauzei penale, apreciind că “există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că **autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine**, din punct de vedere administrativ, dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducerea sumei reprezentând taxa pe valoarea adăugată [...], de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul de deducere.”

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate, se precizează „contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală în condițiile în care reclamanta a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza aceluiași tranzacții apreciate fictive de organele fiscale, reclamanta solicită [...] recunoașterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de la bugetul de stat. **Iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor.**”

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Se reține că speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată prin cazul C-225/02 Halifax – Others, Curtea de Justiție a Uniunii Europene precizând următoarele: „*atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită*”.

Totodată, se reține că practica judiciară europeană precizează prin Decizia CEJ 419/2002 următoarele: „*pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fi avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate.*”

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. –C.32/03, Kittel și Recolta Recycling – C – 439/04 și C – 440/04, Mahayben și David C -80/11 și C -142/11 și Bonik – C-285/11.)

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu

soluționarea cauzei pentru suma parțială de ... lei, motiv **pentru care se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă** împotriva Deciziei de impunere nr..../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pentru capătul de cerere referitor la suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - TVA suplimentară,

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:  
[...]

*“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”,*

ulterior soluționării definitive a Dosarului penal nr..../.../2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul ...,

coroborat cu pct.10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

*“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.*

### **III.2. Referitor capătul de cerere cu privire la suma de ... lei reprezentând:**

**... lei - impozit pe profit suplimentar;**

**... lei - TVA suplimentară,**

**cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care petenta nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit pentru anul 2013 în sumă de ... lei nedeclarată de societate urmare a calculării declarării eronate a impozitului pe profit.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a întocmit eronat Deconturile de TVA la luna martie 2011 și decembrie 2011, astfel:

- în decontul de TVA de la luna martie 2011, societatea înscrie la rândul 28 Regularizări taxă dedusă suma de ... lei, sumă înscrisă în mod eronat;

- în decontul de TVA de la luna decembrie 2011 societatea înscrie eronat la rândul 28 Regularizări taxă dedusă suma de ... lei, deoarece aceasta reprezintă soldul sumei negative de TVA în sumă de ... lei din decontul lunii octombrie 2011 nepreluat ca și sold în decontul lunii noiembrie 2011, diminuat cu soldul de plata în sumă de ... lei din decontul lunii noiembrie 2011. Deci, suma de ... lei trebuia înscrisă la rândul 36

Soldul sumei negative a TVA reportate din perioada precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursare în decontul lunii decembrie 2011.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei înscrisă în mod eronat ca și TVA deductibilă în deconturile de TVA.

În considerarea celor expuse mai sus, se reține faptul că petenta nu a precizat motive de fapt și de drept, neprobând cu dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală pretențiile sale referitor la suma de ... lei reprezentând impozit pe profit și la suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată suplimentară.

**În drept**, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

“ *Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază”;*

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din din OPANAF nr.3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.*

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*[...]*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”;*

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„ART. 276*

#### ***Soluționarea contestației***

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 249*

#### ***Sarcina probei***

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară*

de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

### **Obiectul probei și mijloacele de probă**

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73

### **Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/1806.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Pe cale de consecință, **se va respinge ca nemotivată**, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pentru capătul de cerere cu privire la suma parțială de **... lei** reprezentând:

... lei - impozit pe profit suplimentar;

... lei - TVA suplimentară.

**III.3. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei nr. ... / ...2016 referitoare la obligații de plată accesorii, emisă de organele fiscale din cadrul AJFP ..., în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând:**

**... lei – accesorii aferente impozitului pe profit;**

**... lei – accesorii aferente TVA,**

**în condițiile în care aceste accesorii sunt aferente debitelor principale de natura impozitului pe profit și TVA în legătură cu care a fost suspendată soluționarea contestației, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care soluționarea cauzei depinde de existența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți.**

**În fapt**, SC X SRL a fost supusă unei inspecției fiscale în ceea ce privește



impozitul pe profit și TVA, în urma căreia organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... au emis Decizia de impunere nr. .../...2016, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016.

Prin Decizia de impunere nr. .../...2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... au stabilit în sarcina SC X SRL obligații fiscale principale în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;  
... lei - TVA suplimentară.

La data de 12.07.2016, AJFP ... – Serviciul EPPJ, a emis Decizia nr..../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii, pentru obligații stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. .../...2016.

Astfel, Decizia nr..../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii, organele fiscale din cadrul AJFP ... – Serviciul EPPJ, pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, s-au calculat accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei – accesorii aferente impozitului pe profit;  
... lei – accesorii aferente TVA,  
conform anexei la DECIZIA nr. ... din ...2016.

Prin Decizia nr..../...2016, obligațiile fiscale accesorii au fost determinate pentru obligații fiscale principale individualizate prin Decizia de impunere nr..../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Organele fiscale din cadrul AJFP ... – Serviciul EPPJ au precizat faptul că potrivit evidenței pe plătitori, debitele stabilite suplimentar au fost stinse în totalitate, astfel că prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..../...2016 s-au calculat accesorii, de la scadență și până la data stingerii, inclusiv, în sumă de ... lei la impozitul pe profit și ... lei la TVA.

În conformitate cu art.173 din Legea nr.207/2015: „*Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*”, iar potrivit art.174 și art. 176 din Codul de procedură fiscală dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Pentru capătul de cerere referitor la contestație împotriva sumelor stabilite prin Decizia de impunere nr. .../...2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016, s-a dispus:

- **respingerea ca nemotivată** a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr..../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pentru capătul de cerere cu privire la suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit suplimentar;  
... lei - TVA suplimentară.

- **suspendarea soluționării** contestației pe cale administrativă împotriva Deciziei de impunere nr..../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pentru capătul de cerere referitor la suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - TVA suplimentară.

**În drept**, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 277

***Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă***

*(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

*[...]*

***b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări”.***

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că organul de soluționare poate suspenda soluționarea contestației prin decizie motivată atunci când soluționarea cauzei depinde în tot sau în parte de existența unui drept ce face obiectul unei alte judecări.

În speță, se pune problema cunoașterii soluției care urmează a fi dată de către instanțele de control judiciar, în situația exercitării de către petentă a posibilității legale de a uza de căile de atac împotriva deciziei de soluționare a contestației privind debitele principale de natura impozitului pe profit impozit și TVA, definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar care conform art.281 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care dispune:

„ART. 281

*Comunicarea deciziei și calea de atac*

*(...)*

*(2) Deciziile emise în soluționarea contestațiilor împreună cu actele administrative fiscale la care se referă pot fi atacate de către contestator sau de către persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în condițiile legii.”*

este susceptibilă a fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în condițiile legii, deoarece datorarea accesoriilor contestate este influențată direct de menținerea ca datorate a obligațiilor principale.

Potrivit doctrinei, se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, fiind menită să preîntâmpine pronunțarea unor hotărâri greșite sau contradictorii.

În speță reiese în mod evident faptul că soluția definitivă care urmează a fi pronunțată de instanțele de control judiciar în situația în care petenta va exercita calea de atac în condițiile legii pentru capătul de cerere referitor la contestația împotriva Deciziei de soluționare a contestației, va stabili în mod definitiv dacă Decizia de impunere nr. ... / ...2016 având drept obiect suma totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - TVA suplimentară,

sumă stabilită în sarcina petentei, este corectă și legală.

Posibilitatea formulării de către petentă a acțiunii în contencios administrativ împotriva Deciziei de soluționare a contestației, ar presupune exercitarea controlului de legalitate de către instanța de judecată competentă asupra legalității soluției pronunțate de D.G.R.F.P. Timișoara, fiind de natură a influența în mod decisiv soluționarea pe fond a contestației privind Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../...2016, având drept obiect sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei – accesorii aferente impozitului pe profit;  
... lei – accesorii aferente TVA,  
accesorii aferente obligațiilor fiscale principale în sumă totală de ... lei reprezentând:  
... lei - impozit pe profit;  
... lei - TVA suplimentară,  
stabilite prin Decizia de impunere nr. ... / ...2016, în condițiile în care aceasta constituie bază de calcul pentru accesoriile contestate în prezenta cauză.

Având în vedere principiul de drept conform căruia „*accessorium sequitur principale*”, în condițiile în care soluționarea prezentei cauze depinde în tot de soluția definitivă susceptibilă a fi pronunțată cu privire la debitul principal, existând posibilitatea legală, a exercitării de către petentă a căilor de atac împotriva Deciziei de soluționare a contestației, urmează a se dispune suspendarea soluționării contestației administrative formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../...2016, până la soluționarea definitivă pe fond a cauzei în ceea ce privește obligațiile fiscale principale de natura impozitului pe profit și TVA, cuprinse în Decizia de impunere nr. ... / ...2016.

Prin urmare, potrivit art.277 alin.(1) lit.b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei – accesorii aferente impozitului pe profit, cod 3;  
... lei – accesorii aferente TVA cod 305,  
stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../...2016 emisă de către organele fiscale din cadrul AJFP ...,  
până la soluționarea definitivă a cauzei privind debitele principale, după epuizarea termenului de exercitare a tuturor căilor de atac și ulterior soluționării definitive a cauzei penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care petenta sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în temeiul art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: “*Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## **D E C I D E :**

- *suspendarea soluționării* contestației formulată de SC X SRL din ..., reprezentată prin dl. av. dr. C din Societatea Civilă de Avocați C, împotriva Deciziei de impunere nr..../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../...2016, pentru capătul de cerere cu privire la suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - TVA suplimentară

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedură administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, în funcție de soluția pronunțată de instanța de judecată, cu caracter definitiv și irevocabil.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care petenta sau organele fiscale vor sesiza organele de soluționare competente privind faptul că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

- **respinge ca nemotivată** a contestației formulată de SC X SRL din ..., reprezentată prin dl. av. dr. C din Societatea Civilă de Avocați C, împotriva Deciziei de impunere nr..../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../...2016, pentru capătul de cerere cu privire la suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit suplimentar;

... lei - TVA suplimentară.

- **suspendarea soluționării** contestației formulată de SC X SRL din ..., reprezentată prin dl. av. dr. C din Societatea Civilă de Avocați C, împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../...2016, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei – accesorii aferente impozitului pe profit, cod 3;

... lei – accesorii aferente TVA cod 305,

până la soluționarea definitivă a cauzei privind debitele principale, după epuizarea termenului de exercitare a tuturor căilor de atac și ulterior soluționării definitive a cauzei penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care petenta sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea Civilă de Avocați C,  
în calitate de reprezentant pentru SC X SRL;

- A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală,

- A.J.F.P. ... – Serviciul E.P.P.J.,

cu respectarea pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș sau Tribunalul ..., în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

...